

**Staatliche Revisionsaufsicht
in der Schweiz**

**Eine empirische Messung
subjektiv wahrgenommener Ergebnisse aus der Aufsichtstätigkeit
der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB**

Dissertation
eingereicht an der
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde
einer Doktorin
der Wirtschaftswissenschaften, Dr. oec.

vorgelegt von

Corinne Jaeger Ort
von Brugg, AG

genehmigt im Oktober 2016 auf Antrag von

Prof. Dr. Conrad Meyer
Prof. Dr. Reto Eberle

Die Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich gestattet hierdurch die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, 26.10.2016

Der Vorsitzende des Doktoratsausschusses: Prof. Dr. Steven Ongena

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	IX
Teil I: Grundlagen	1
1. Einleitung	3
1.1 Problemstellung	3
1.2 Zielsetzung	6
1.3 Aufbau	7
2. Grundlagen der Wirtschaftsprüfung	9
2.1 Ausgangslage und Ziele der Wirtschaftsprüfung	9
2.2 Grundlagen und wichtige Begrifflichkeiten	11
2.2.1 Gesetzliche Grundlagen	11
2.2.2 Begrifflichkeiten	13
2.2.3 Anforderungen	15
2.2.4 Grenzen der Wirtschaftsprüfung	16
2.3 Prüfqualität	17
2.4 Revisionsbranche in der Schweiz	22
2.4.1 Berufsorganisation	22
2.4.2 Regulatorisches Umfeld	23
2.5 Regulatorische Entwicklungen	25
2.5.1 Regulatorische Entwicklungen in der EU	25
2.5.2 Regulatorische Entwicklungen in den USA	26
2.5.3 Regulatorische Entwicklungen in der Schweiz	27
3. Externe Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung	29
3.1 Die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde	29
3.1.1 Die Aufgaben der RAB	29
3.1.2 Tätigkeit der RAB seit September 2007	31
3.2 Peer Reviews	34
Teil II: Untersuchungsaufbau	37
4. Wissenschaftlicher Kontext	39
4.1 Bestehende empirische Befunde	39
4.1.1 Untersuchungen zur Selbstregulierung	39

4.1.2 Studien zu staatlichen Aufsichtsmodellen	43
4.2 Forschungsbeitrag	51
4.2.1 Forschungslücke	51
4.2.2 Forschungsziel und Forschungsfragen	52
4.2.3 Zusammenfassung	56
5. Forschungskonzeption	57
5.1 Grundannahmen und Untersuchungsphasen	57
5.2 Planung und Durchführung der standardisierten schriftlichen Befragung	58
5.2.1 Grundgesamtheit	59
5.2.2 Erstellung des Fragebogens	62
5.2.3 Pretest des Fragebogens	65
5.2.4 Gütekriterien des Fragebogens	66
5.3 Grenzen schriftlicher Befragungen	67
5.4 Auswertungsverfahren	69
Teil III: Analyse und Beurteilung der empirischen Ergebnisse	71
6. Ergebnisse der Befragung	73
6.1 Rücklauf	73
6.2 Resultate und Interpretation	79
6.2.1 Wahrnehmung des Inspektionsprozesses durch die Prüfer	79
6.2.2 Auswirkungen der RAB-Aufsicht auf die Prüfung	100
7. Zentrale Feststellungen	109
7.1 Wahrnehmung des RAB-Inspektionsprozesses durch die Prüfer	109
7.2 Auswirkungen der RAB-Aufsicht auf die Prüfung	110
7.3 Unterschiede zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern	111
8. Schlussbetrachtung	115
8.1 Zusammenfassung und Fazit	115
8.2 Kritische Würdigung	117
8.3 Ausblick	119
Literaturverzeichnis	123
Anhang	139

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1/1:	Aufbau der Arbeit	7
Abbildung 2/1:	Wirtschaftsprüfung im Prinzipal-Agenten-Gefüge	11
Abbildung 2/2:	Empirische Resultate zur Prüfqualität	19
Abbildung 4/1:	Übersicht Forschungsbeiträge zur Selbstregulierung	42
Abbildung 5/1:	Untersuchungsphasen	58
Abbildung 5/2:	Grundgesamtheit	61
Abbildung 5/3:	Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	62
Abbildung 6/1:	Rücklaufquote	74
Abbildung 6/2:	Zusammenfassung der persönlichen Teilnehmerdaten	77
Abbildung 6/3:	Auswirkungen von Inspektionsresultaten	78
Abbildung 6/4:	Einstellung zur RAB – Übersicht	81
Abbildung 6/5:	Einstellung zur RAB – Datenauswertung	81
Abbildung 6/6:	Inspektionserfahrung – Übersicht	82
Abbildung 6/7:	Inspektionserfahrung – Datenauswertung	83
Abbildung 6/8:	Beurteilung Fokus File Reviews – Übersicht	85
Abbildung 6/9:	Beurteilung Fokus File Reviews – Datenauswertung	86
Abbildung 6/10:	Beurteilung des Zeitaufwandes der RAB-Inspektionsteams (File Review) – Datenauswertung	87
Abbildung 6/11:	Beurteilung des Fachwissens und der Kritik der RAB- Inspektionsteams (File Review) – Übersicht	88
Abbildung 6/12:	Beurteilung des Fachwissens und der Kritik der RAB- Inspektionsteams (File Review) – Datenauswertung	88
Abbildung 6/13:	Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäusserten Kritik (durchschnittlich über alle File Reviews) – Übersicht	89
Abbildung 6/14:	Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäusserten Kritik (durchschnittlich über alle File Reviews) – Datenauswertung	90
Abbildung 6/15:	Bereiche mit geringster Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäusserten Kritik (File Review)	91
Abbildung 6/16:	Veränderung des File Review-Inspektionsprozesses in den vergangenen 5 Jahren – Übersicht	92

Abbildung 6/17: Veränderung des File Review-Inspektionsprozesses in den vergangenen 5 Jahren - Datenauswertung	92
Abbildung 6/18: Vergleich der File Review-Beurteilungen durch Prüfer mit bzw. ohne PCAOB-Erfahrung	94
Abbildung 6/19: Anzahl Firm Reviews, die beim Prüfungsunternehmen der befragten Prüfer stattgefunden haben – Übersicht	96
Abbildung 6/20: Anzahl Firm Reviews, die beim Prüfungsunternehmen der befragten Prüfer stattgefunden haben – Datenauswertung	96
Abbildung 6/21: Informationsweg der Firm Review-Ergebnisse	97
Abbildung 6/22: Nachvollziehbarkeit der Kritik aus Firm Reviews – Übersicht	97
Abbildung 6/23: Nachvollziehbarkeit der Kritik aus Firm Reviews – Datenauswertung	98
Abbildung 6/24: Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews) – Übersicht	99
Abbildung 6/25: Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews) – Datenauswertung	99
Abbildung 6/26: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 1) – Übersicht	101
Abbildung 6/27: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 1) – Datenauswertung	102
Abbildung 6/28: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 2) – Übersicht	104
Abbildung 6/29: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 2) – Datenauswertung	105
Abbildung 6/30: Veränderung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung aufgrund der RAB-Aufsicht	106
Abbildung 6/31: Veränderung der Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers aufgrund der RAB-Aufsicht	107
Abbildung 6/32: Veränderung der Haftungsrisiken aufgrund der RAB-Aufsicht	107
Abbildung 6/33: Branchenweite Auswirkungen der RAB-Aufsicht – Datenauswertung	108
Abbildung 7/1: Unterschiede zwischen Big 3- und Nicht Big 3-Prüfern	113

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Public Accountants
Art.	Artikel
ASV-RAB	Aufsichtsverordnung RAB
Asympt. Sign.	Asymptotische Signifikanz
Big 3	Ernst & Young AG, KPMG AG, Pricewaterhouse-Coopers AG
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies
CFO	Chief Financial Officer
EAIG	European Audit Inspection Group
et al.	et alii
EU	Europäische Union
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
FINMAG	Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards

IOSCO	International Organisation of Securities Commission
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
M	Mittelwert
n	Anzahl
PA	Prüfungsanleitungen
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PCPS	Private Companies Practice Section
PE	Prüfungsempfehlungen
PIE	Public-interest entities
PS	Schweizer Prüfstandards
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz
RAB	Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde
RAV	Revisionsaufsichtsverordnung
S.	Seite
s	Standardabweichung
SEC	United States Securities and Exchange Commission
SECPS	SEC Practice Section
SoP	Statement of Protocol
SOX	Sarbanes-Oxley Act
u.a.	unter anderem
USA	United States of America
Vgl.	Vergleiche

Teil I: Grundlagen

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Mit Beschluss vom 16. Dezember 2005 hiess das Schweizer Parlament die Schaffung des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) gut.¹ Das RAG trat am 1. September 2007 in Kraft und bildet die formelle Grundlage für die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), welche ihre Tätigkeit ebenfalls am 1. September 2007 aufnahm.² Die Aufgaben der RAB umfassen die Zulassung von Revisoren³ sowie die direkte Aufsicht über Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften. Die Einführung einer staatlichen Revisionsaufsichtsbehörde markierte das Ende der Selbstregulierung und Eigenkontrolle der Wirtschaftsprüfungsbranche in der Schweiz. Dieser Wende vorausgegangen waren eine Reihe von Ereignissen im In- und Ausland, durch welche das Vertrauen in die Revisionsstellen Schaden genommen hatte. Von der breiten Öffentlichkeit wurde eine reine Selbstregulierung des Berufsstandes der Revisoren zunehmend als ungenügend beurteilt.⁴ Ausschlaggebend für die Abkehr von der Selbstregulierung waren aber nicht zuletzt auch internationale Entwicklungen, welche die Schaffung einer eigenen staatlichen Aufsichtsbehörde unausweichlich machten.⁵

In den USA wurde als Antwort auf den Vertrauensverlust in die Wirtschaftsprüfungsbranche mit dem am 30. Juli 2002 verabschiedeten Sarbanes-Oxley Act (SOX) ein neues Aufsichtsorgan über die Revisoren, das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), geschaffen, welches sich den Investorenschutz und die Verbesserung der Prüfqualität zum Ziel gesetzt hat.⁶ Erreicht werden soll dies durch eine rigorose Durchsetzung der Qualitäts- und Unabhängigkeitsanforderungen an die Wirtschaftsprüfer.⁷ Prüfungsunternehmen, welche für in den USA börsenkotierte Gesellschaften Revisionsberichte erstellen, haben sich beim PCAOB zu registrieren⁸ und werden mindestens alle drei Jahre vom PCAOB geprüft.⁹ Die Wirkung des Sarbanes-Oxley Act und somit die Aufsicht des PCAOB sind nicht auf die USA beschränkt, sondern erstrecken sich auf alle in den USA börsenkotierten Gesellschaften.¹⁰ Eine Registrierung beim PCAOB ist somit

¹ Vgl. Revisionsaufsichtsgesetz (RAG).

² Vgl. Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) (2016A).

³ In der vorliegenden Arbeit werden die Begriffe Revisor, Prüfer und Wirtschaftsprüfer respektive Revision, Prüfung und Wirtschaftsprüfung synonym verwendet. Zur Verbesserung der Lesbarkeit wird auf die Erwähnung der jeweiligen weiblichen Form verzichtet.

⁴ Vgl. BOTSCHAFT (2004), S. 3979.

⁵ Vgl. HANDELSZEITUNG (2007), S. 13; Vgl. DER BUND (2009), S. 13.

⁶ Vgl. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016A).

⁷ Vgl. VON DER CRONE / ROTH (2003), S. 134.

⁸ Vgl. Sec. 102 (SOX).

⁹ Vgl. Sec. 104 (SOX); vgl. KNECHEL / SALTERIO / BALLOU (2007), S. 18.

¹⁰ Vgl. Sec. 106 (SOX).

auch für die Revisionsstellen von an einer amerikanischen Börse kotierten *nicht* amerikanischen Unternehmen erforderlich.¹¹ Die daraus folgenden Aufsichts- und Sanktionskompetenzen des PCAOB gegenüber Schweizer Prüfungsunternehmen waren mit dem hiesigen Recht (insbesondere Berufs-, Geschäfts-, Daten-, Börsen- und Bankgeheimnis) nicht vereinbar. Der Schweiz bot sich nur der Ausweg, eine eigene Aufsichtsbehörde mit vergleichbaren Kompetenzen aufzubauen, damit diese von den US-amerikanischen Behörden als gleichwertig akzeptiert werden konnte.¹²

Eine Abkehr von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfungsbranche wurde auch von der Europäischen Union (EU) mit einer Empfehlung zu Mindestanforderungen an Qualitätssicherungsmassnahmen für die Abschlussprüfung in der EU gefordert.¹³ 2006 wurde die 8. EU-Richtlinie erlassen, welche von den Mitgliedstaaten die Ernennung einer Registrierungs- und Zulassungsstelle für Abschlussprüfer und Revisionsgesellschaften verlangt.¹⁴ Alle Prüfer und Prüfungsunternehmen sollen zudem der öffentlichen Aufsicht unterliegen.¹⁵ Ausländische Wirtschaftsprüfer unterstehen ebenfalls einer Registrierungspflicht, sofern sie Unternehmen revidieren, deren Aktien in der EU kotiert sind. Die EU verzichtet jedoch auf eine Registrierung, wenn das Herkunftsland des Prüfungsunternehmens über ein gleichwertiges Qualitätssicherungs- und Aufsichtssystem verfügt.¹⁶

Mit der RAB wurde in der Schweiz eine Behörde geschaffen, die den genannten internationalen Anforderungen an ein gleichwertiges Aufsichtssystem genügen sollte. Primäres Ziel der Aufsicht der RAB über die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften ist es, das Vertrauen in den Kapitalmarkt zu fördern.¹⁷ Das qualitative Niveau der Prüfungsarbeit soll angehoben und die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung verbessert werden.¹⁸ Es wird erwartet, dass durch eine unabhängige staatliche Aufsicht das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Arbeit von Revisionsunternehmen insgesamt gestärkt wird.¹⁹ Betroffen von der direkten Aufsicht durch die RAB sind die 33 Revisionsunternehmen,²⁰ welche Publikumsge-

¹¹ Die Registrierungspflicht gilt auch für die Revisoren von nicht amerikanischen Tochtergesellschaften, sofern diese zu einem in den USA kotierten Konzern gehören oder darin eine wesentliche Rolle spielen; vgl. BÖCKLI (2007), S. 26.

¹² Vgl. BÖCKLI (2007), S. 26.

¹³ Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2001), S. 92.

¹⁴ Vgl. Art. 3 8. EU-RICHTLINIE.

¹⁵ Vgl. Art. 32 8. EU-RICHTLINIE.

¹⁶ Vgl. Art. 45 8. EU-RICHTLINIE.

¹⁷ Vgl. SCHNEIDER / STIRNIMANN (2008), S. 856.

¹⁸ Vgl. HANDELSZEITUNG (2008), S. 59.; vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011A).

¹⁹ Vgl. SCHNEIDER / STIRNIMANN (2008), S. 856.

²⁰ Stand 31. Dezember 2015; Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 47.

sellschaften prüfen oder sich freiwillig unterstellen lassen (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen).²¹

Es wurde bislang noch nicht wissenschaftlich untersucht, ob die Ziele der neu geschaffenen RAB erreicht wurden. Eine empirische Untersuchung der Auswirkungen des veränderten aufsichtsrechtlichen Umfelds der Schweizer Wirtschaftsprüfungsbranche dürfte aufgrund der folgenden Erwartungshaltungen interessieren:

- Die RAB als relativ junge Institution ist daran interessiert, ihre Akzeptanz sowohl bei den Wirtschaftsprüfern in der Schweiz als auch international bei vergleichbaren Aufsichtsbehörden zu erhöhen. So hält die RAB in ihren strategischen Zielen 2012-2015 fest, dass sie von der Öffentlichkeit, dem Berufsstand, von den Mitgliedern der Audit Committees und den Investoren „*als unabhängige, professionelle und glaubwürdige Aufsichtsbehörde über das Revisionswesen*“ wahrgenommen werden möchte. Die Inspektionen sollen ein „*geeignetes und effektives Mittel darstellen, die Qualität von Revisionsdienstleistungen laufend zu verbessern*“. ²²
- Für die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind Inspektionen durch die RAB mit Kosten²³ und zeitlichem Aufwand verbunden. Im Gegenzug erwarten sie nützliche Hinweise darauf, wie sie ihre Prüfqualität verbessern können. Die RAB soll den Revisionsunternehmen in Konfliktsituationen mit den Prüfkunden den „*Rücken stärken*“. ²⁴
- Das neue Aufsichtsregime verursacht Kosten für die staatlich überwachten Revisionsunternehmen. Diese versuchen, diese Kosten zumindest teilweise auf die geprüften Publikumsgesellschaften zu überwälzen. Die Publikumsgesellschaften erwarten dafür eine Verbesserung der Glaubwürdigkeit und Qualität der Rechnungslegung und der Revision, die zu einer positiven Entwicklung des schweizerischen Kapitalmarktes beitragen soll. ²⁵
- Die Revision dient als Systemschutz der externen Marktkontrolle der Effizienz der Unternehmensführung über die Börse und soll in dieser Funktion gestärkt werden. ²⁶ Die Investoren als Adressaten von Jahresrechnungen erwarten somit, dass durch die Aufsichtstätigkeit der RAB eine höhere Verlässlichkeit der Jahresberichte bzw. Prüftestate resultiert.

²¹ Vgl. Art. 7 Abs. 1 RAG.

²² Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2011A), S.2.

²³ Die Aufsichtsbehörde erhebt für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren. Soweit die allgemeinen Kosten der Aufsicht nicht durch diese Gebühren gedeckt sind, wird von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen eine jährliche Aufsichtsabgabe erhoben; Vgl. Art. 21 Abs. 1 und 2 RAG.

²⁴ Frank Schneider in: Handelszeitung (2008).

²⁵ Vgl. Botschaft (2004), S. 4078.

²⁶ Vgl. Botschaft (2004), S. 3990.

1.2 Zielsetzung

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, einen Beitrag zur Forschung auf dem Gebiet der Revisionsaufsicht, besonders in Bezug auf einen möglichen Zusammenhang mit der Prüfqualität, zu leisten. Die Arbeit konzentriert sich auf die Schweiz und untersucht die Auswirkungen der Aufsichtstätigkeit der RAB auf die Durchführung und Qualität von Prüfungen durch staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen. Mittels einer anonymisierten, schriftlichen Befragung soll ermittelt werden, wie die beaufsichtigten Revisionsunternehmen den Inspektionsprozess wahrnehmen und welche Auswirkungen auf den Prüfprozess feststellbar sind. Im Gegensatz zu vergleichbaren internationalen Studien soll die Beurteilung der Inspektionen und deren Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung jedoch durch die einzelnen, bei den betroffenen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen tätigen Revisionsexpertinnen und -experten erfolgen. Da Forschungsbeiträge aus den USA entsprechende Hinweise liefern soll dabei gleichzeitig festgestellt werden, ob systematische Unterschiede zwischen den jährlich inspizierten Prüfungsunternehmen Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG („Big 3“)^{27,28} und den übrigen Prüfungsunternehmen („Nicht-Big 3“) bezüglich Beurteilung und Wahrnehmung der staatlichen Aufsicht bestehen. Die erhobenen Daten werden deskriptiv ausgewertet und sollen die Wahrnehmung des Inspektionsprozesses durch die betroffenen Prüfer sowie deren Einschätzung möglicher Auswirkungen auf die Durchführung und Qualität der Prüfung aufzeigen.

Die dieser Arbeit zugrunde liegenden Forschungsfragen lauten:

Forschungsfrage 1:

„Wie wird der Inspektionsprozess der RAB von den betroffenen Prüfern wahrgenommen?“

Forschungsfrage 2:

„Welches sind die Auswirkungen der Aufsicht der RAB über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen auf die Durchführung und Qualität von Prüfungen?“

²⁷ Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG werden in den nachfolgenden Analysen zur Vereinfachung der Lesbarkeit mit „Big 3“ bezeichnet. Der Ausdruck „Big 3“ oder, je nach Sichtweise „Big 4“ oder „Big 5“ hat sich umgangssprachlich zur Bezeichnung der drei (resp. 4 oder 5) grössten Wirtschaftsprüferunternehmen eingebürgert.

²⁸ Seit dem 1. Januar 2015 werden die fünf grössten Revisionsgesellschaften einer jährlichen Inspektion unterzogen. Zuvor, und damit auch zum Zeitpunkt der Befragung, fand die jährliche Inspektion bei den drei grossen Revisionsgesellschaften statt. Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 10.

Forschungsfrage 3:

„Bestehen systematische Unterschiede zwischen Big 3 und Nicht-Big 3 bezüglich Beurteilung und Wahrnehmung der staatlichen Aufsicht?“

1.3 Aufbau

Die vorliegende Arbeit ist in drei Teile gegliedert (Abbildung 1/1). In Teil I werden die Grundlagen erarbeitet. Teil II zeigt, basierend auf bestehenden Forschungsbeiträgen, das Untersuchungskonzept sowie den Forschungsbeitrag auf. Die Ergebnisse der empirischen Untersuchung und eine Zusammenfassung der zentralen Feststellungen bilden Gegenstand von Teil III.

Abbildung 1/1: Aufbau der Arbeit

Teil I: Grundlagen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Einleitung 2. Grundlagen der Wirtschaftsprüfung 3. Externe Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung
Teil II: Untersuchungsaufbau	<ol style="list-style-type: none"> 4. Wissenschaftlicher Kontext 5. Forschungskonzeption
Teil III: Analyse und Beurteilung der empirischen Ergebnisse	<ol style="list-style-type: none"> 6. Ergebnisse der Befragung 7. Zentrale Feststellungen 8. Schlussbetrachtung

Die einzelnen Teile sind wie folgt aufgebaut:

Teil I „Grundlagen“:

- Kapitel 1 leitet mit Ausführungen zum aktuellen Kontext der Problemstellung und zur Zielsetzung in die Arbeit ein.
- Zum Verständnis der Zielsetzung und der Fragestellung der vorliegenden Arbeit ist die Kenntnis der Aufgaben der Wirtschaftsprüfung und ihrer Rolle im Wirtschaftssystem unerlässlich. Kapitel 2 gibt einen entsprechenden theoretischen Überblick und definiert grundlegende Begrifflichkeiten. Ebenfalls in Kapitel 2 befindet sich eine Zusammenfassung von Definitions- und Messmöglichkeiten für Prüfqualität. Die entsprechenden Ausführungen zeigen auf, mit welchen Schwierigkeiten die Forschung im Bereich Prüfqualität konfrontiert ist und dienen somit dem besseren Verständnis für die gewählte Forschungsme-

thode. Das Kapitel schliesst mit einem Überblick über aktuelle, die Wirtschaftsprüfung tangierende regulatorische Entwicklungen.

- In Kapitel 3 werden Organisation und Aufgaben der RAB erläutert. Es wird beschrieben, wie es zur Entstehung der staatlichen Revisionsaufsicht in der Schweiz kam. Des Weiteren werden die internationalen Entwicklungen in der Revisionsaufsicht beleuchtet und eine alternative Form der externen Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung analysiert. Die in dieser Arbeit interessierende staatliche Aufsicht über Revisionsgesellschaften kann dadurch im Kontext eingeordnet werden.

Teil II „Untersuchungsaufbau“:

- Kapitel 4 umfasst eine Übersicht zu den bestehenden empirischen Untersuchungen auf internationaler Basis, welche sich mit den Konsequenzen des Aufsichtssystems über die Wirtschaftsprüfung befassen. Darauf basierend wird die Notwendigkeit weiterführender Forschung aufgezeigt. Im Anschluss werden das Forschungsziel und die Forschungsfragen definiert. Abschliessend wird der eigene Forschungsbeitrag in die bestehenden Arbeiten eingeordnet.
- Kapitel 5 beschäftigt sich mit dem Konzept der empirischen Untersuchung. Das Forschungsdesign wird vorgestellt und die Wahl der Forschungsmethode begründet.

Teil III „Analyse und Beurteilung der empirischen Ergebnisse“

- Kapitel 6 bildet den Kern dieser Arbeit und präsentiert die Ergebnisse aus der Befragung. Anhand verschiedener deskriptiver Auswertungen werden die Wahrnehmung der Inspektionen und die Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht auf die Prüfung aus Sicht der Prüfer analysiert und diskutiert.
- In Kapitel 7 werden zentrale Ergebnisse zusammengefasst.
- Kapitel 8 beinhaltet die Schlussbetrachtung, welche die Erkenntnisse zusammenfasst und einer kritischen Würdigung unterzieht. Ein Ausblick und Vorschläge für weitere Forschungsarbeiten bilden den Abschluss der Arbeit.

2. Grundlagen der Wirtschaftsprüfung

Für die Diskussion der Revisionsaufsicht in der Schweiz ist es wichtig, die zugrundeliegenden Konzepte zu kennen. Zunächst werden die Ziele der Wirtschaftsprüfung, ihre gesetzlichen Grundlagen und wichtige Begriffe erläutert. Es werden die Anforderungen an die Prüfung erklärt, um die nachfolgenden Ausführungen zum Begriff der Prüfqualität einordnen zu können. Das Kapitel schliesst mit einer Erörterung der Revisionsbranchenorganisation in der Schweiz und aktueller regulatorischer Entwicklungen.

2.1 Ausgangslage und Ziele der Wirtschaftsprüfung

Ausgangslage für die Notwendigkeit bzw. den Nutzen der Wirtschaftsprüfung bildet die Prinzipal-Agenten-Theorie. Dabei stehen die Institution des Vertrages und seine Rolle in den Beziehungen zwischen einem Auftraggeber (Prinzipal) und dem Auftragnehmer (Agent) im Zentrum.²⁹ Die Grundannahmen bestehen dabei aus einem vertragstheoretischen Organisationskonzept, einem Verhaltensmodell, welches unter anderem die ungleiche Informationsverteilung der Akteure betont, sowie der Annahme, dass die Verträge nur unter Berücksichtigung von Agenturkosten optimal gestaltet werden können.³⁰ Wichtigster Anwendungsbereich der Prinzipal-Agenten-Theorie ist die Beziehung, die sich aus der Trennung von Eigentum und Kontrolle einer Unternehmung ergibt.³¹ Der Aktionär (Prinzipal) überträgt aus Wirtschaftlichkeitsgründen (wie z.B. Arbeitsteilung oder fehlende Fachkompetenz) dem Management (Agent) bestimmte Verfügungsrechte, damit dieses gegen Entgelt bestimmte Aufgaben wahrnimmt.³² Die Delegation der Führungsaufgabe an das Management führt üblicherweise zu unvollständiger Information des Aktionärs. Dem Management eröffnet sich durch den Informationsvorsprung die Möglichkeit zu vertragsabweichendem Verhalten, was zu Agenturkosten führt.³³ Dem Aktionär stehen eine Vielzahl von Massnahmen und Kontrollmechanismen zur Verfügung, um das Management von Vertragsabweichungen abzuhalten. Anreize für den Agenten (wie bspw. Gewinnbeteiligungen) oder Kontrollsysteme, ein ausgebautes Informationssystem und Sanktionsandrohungen können vertragskonfor-

²⁹ Vgl. EBERS / GOTSCH (2014), S. 206.

³⁰ Vgl. EBERS / GOTSCH (2014), S. 207.

³¹ Vgl. EBERS / GOTSCH (2014), S. 214.

³² Vgl. EBERS / GOTSCH (2014), S. 207; vgl. FAMA / JENSEN (1983), S. 304-305 und 308; vgl. SCHREYÖGG (1999), S. 82.

³³ Vgl. SCHREYÖGG (1999), S. 82.

mes Verhalten positiv beeinflussen.³⁴ Die Wirtschaftsprüfung stellt einen solchen Kontroll- und Informationsmechanismus dar.³⁵

Unter dem Begriff Wirtschaftsprüfung werden Tätigkeiten zusammengefasst, die zur Verbesserung und Aufrechterhaltung operativer und finanzieller Prozesse sowie zur Einhaltung der anwendbaren Normen beitragen.³⁶ Die Wirtschaftsprüfung soll durch ihre unabhängige und objektive Stellung die Qualität der Information, die dem Prinzipal zur Verfügung steht, verbessern.³⁷ Im weitesten Sinne umfasst die Wirtschaftsprüfung neben ihrer bekanntesten Form, der Abschlussprüfung, weitere Dienstleistungen wie die prüferische Durchsicht („Reviews“), vereinbarte Prüfungshandlungen („Agreed upon procedures“) oder die Erstellung von Finanzinformationen („Compilation“). Die genannten Dienstleistungen unterscheiden sich im Grad der Prüfsicherheit. Sie können sich auf Jahresrechnungen, aber auch Teile von solchen, Zukunftsinformationen oder andere Sachverhalte beziehen. Unter Abschlussprüfung wird die Prüfung eines Jahres- oder Zwischenabschlusses verstanden.³⁸

Die Abschlussprüfung wird von der externen Revisionsstelle eines Unternehmens durchgeführt und ist gesetzlich normiert.³⁹ Die Generalversammlung (Prinzipal) beauftragt die Revisionsstelle, die vom Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung (Agenten) erstellte Jahresrechnung zu prüfen und ein Urteil darüber abzugeben, ob diese im Wesentlichen den Gesetzen und dem massgebenden Regelwerk der Rechnungslegung entspricht.⁴⁰ Die Revisionsstelle äussert sich in einem standardisierten Prüfbericht, ob die Jahresrechnung in allen wesentlichen Belangen mit einem massgebenden Regelwerk der Rechnungslegung übereinstimmt.⁴¹ Wichtig im Zusammenhang mit der vorliegenden Arbeit ist eine weitere Agency-Beziehung, die durch die Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers entsteht: Der Prüfer wird zum Agenten seines Auftraggebers, da die Sorgfalt, mit welcher er seinen Prüfauftrag durchführt, nur für ihn, nicht jedoch für den Auftraggeber beobachtbar ist (vgl. Abbildung 2/1).⁴²

³⁴ Vgl. EBERS / GOTSCH (2014), S. 213-214; vgl. SCHREYÖGG (1999), S. 83; vgl. FAMA / JENSEN (1983), S. 304-306.

³⁵ Vgl. JENSEN / MECKLING (1976), S. 323.

³⁶ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 7.

³⁷ Vgl. ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 4.

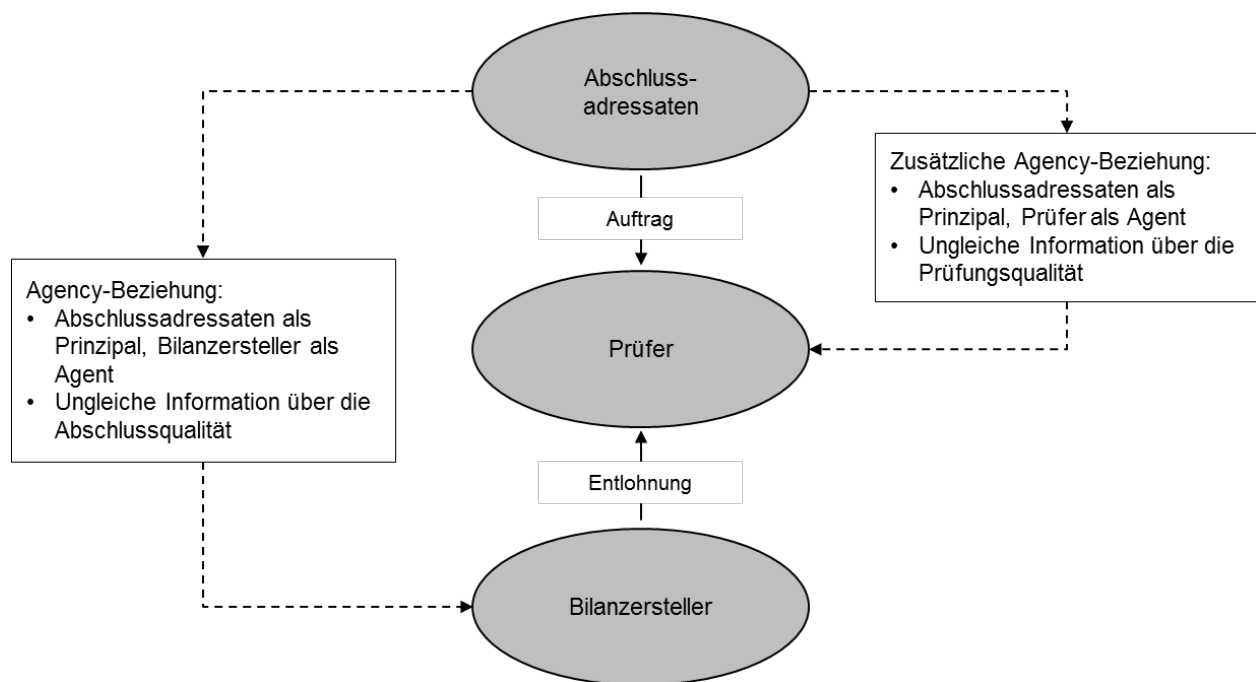
³⁸ Vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 2-3.

³⁹ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 7.

⁴⁰ Vgl. Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 OR; vgl. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 6 OR; vgl. Art. 728a Abs. a und Art. 729a Abs. 1 OR; vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 7; vgl. PS, Verlautbarungen und Rahmenkonzept, Ziff. 48.

⁴¹ Vgl. INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014): INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200, Paragraph 3; vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 2.

⁴² Vgl. MÜLLER (2004), S. 213-214. Gemäss MÜLLER (2004) entstehen durch die Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers noch weitere Agency-Beziehungen: Der Prüfer wird auch zum Prinzipal gegenüber dem Management, weil allein dieses die Qualität der Rechnungslegung

Abbildung 2/1: Wirtschaftsprüfung im Prinzipal-Agenten-Gefüge⁴³

Die Abschlussprüfung ist zu unterscheiden von der internen Revision. Während sich die interne Revision hauptsächlich auf operative Prozesse fokussiert, richtet sich die Abschlussprüfung auf die Finanzberichterstattung aus und koordiniert ihre Tätigkeiten im Idealfall mit der internen Revision.⁴⁴ Der Abschlussprüfer ist in der Schweiz ein Organ der Gesellschaft, die interne Revision dagegen ist ein Führungsinstrument des Verwaltungsrats.⁴⁵

2.2 Grundlagen und wichtige Begrifflichkeiten

2.2.1 Gesetzliche Grundlagen

Grundlagen für die Wirtschaftsprüfung sind Gesetze und die von den Berufsorganisationen erlassenen Standards.⁴⁶ Die Aufgaben und Voraussetzungen der externen Revision werden vom Schweizer Gesetz reguliert.⁴⁷ Mit der Änderung des Obligationenrechts vom 16. Dezember 2005 wurde die Revisionspflicht neu geregelt. Das Konzept der Revisionspflicht ist weitgehend rechtsformunabhängig und

des zu prüfenden Unternehmens beobachten kann (ungleiche Informationen über die Abschlussqualität). Aufgrund des latent drohenden Auftragsverlustes und dem damit verbundenen Anreiz, die Prüfung möglichst geräuschlos durchzuführen, wird der Prüfer auch zum Befehlsempfänger (Agenten) des Managements.

⁴³ In Anlehnung an MÜLLER (2004), S. 213.

⁴⁴ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 7.

⁴⁵ Vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 312.

⁴⁶ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 13.

⁴⁷ Vgl. Art. 626, 727b, 727c, 728a und 729a OR.

berücksichtigt sachliche, für die Revision bedeutende Gegebenheiten wie die wirtschaftliche Bedeutung und die entsprechenden Schutzziele. Unterschieden wird zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revisionspflicht. Einer ordentlichen Revision unterliegen Publikumsgesellschaften, wirtschaftlich bedeutende Unternehmen und Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.⁴⁸ Bei Publikumsgesellschaften handelt es sich um Unternehmen mit an einer Börse kotierten Beteiligungspapieren oder ausstehenden Anleiheobligationen.⁴⁹ Als wirtschaftlich bedeutendes Unternehmen qualifiziert eine Gesellschaft über die Kennzahlen Bilanzsumme, Umsatzerlös und Vollzeitstellen.⁵⁰ Eine ordentliche Revision ist auch auf Antrag von Aktionären, die zusammen mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, aufgrund von entsprechenden Statutenbestimmungen oder Generalversammlungsbeschluss vorzunehmen.⁵¹ Sind die Voraussetzungen für die ordentliche Revision nicht erfüllt, kann eine Gesellschaft grund-eingeschränkt geprüft werden.⁵² Eine eingeschränkte Revision erlaubt Erleichterungen in Umfang und Intensität der Prüfung, woraus sich im Vergleich zur ordentlichen Revision ein geringerer Aufwand und tiefere Kosten ergeben.⁵³

Die Zulassung und Beaufsichtigung der Wirtschaftsprüfer sind im Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und der entsprechenden Verordnung (RAV) geregelt. Die RAB erlässt zusätzliche Verordnungen und Rundschreiben. Die Prüfungsdurchführung hat sich nach den nationalen und allenfalls internationalen Regelungen des Berufsstands zu richten. Massgeblich für die schweizerische Prüfungspraxis und gemäss dem Obligationenrecht erstellte Abschlüsse sind die Schweizer Prüfstandards (PS), Prüfanleitungen (PA) und -empfehlungen (PE).⁵⁴ Die EXPERTs-uisse (vormals „Treuhand-Kammer“) erlässt weitere, für ihre Mitglieder verbindli-

⁴⁸ Vgl. Art. 727 Abs. 1 OR.

⁴⁹ Vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR. Zu den Publikumsgesellschaften gehören ausserdem Unternehmen, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft mit an einer Börse kotierten Beteiligungspapieren oder ausstehenden Anleiheobligationen beitragen.

⁵⁰ Gemäss Änderung des Obligationenrechts vom 17. Juni 2011 müssen von den Grössen Bilanzsumme (CHF 20 Mio.), Umsatzerlös (CHF 40 Mio.) und Vollzeitstellen (250) deren zwei in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten sein, vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR. In der Änderung vom 16. Dezember 2005 betrugen die Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlös noch CHF 10 Mio. resp. CHF 20 Mio.

⁵¹ Vgl. Art. 727 Abs. 2 und 3 OR.

⁵² Vgl. Art. 727a Abs. 1. Sofern sämtliche Aktionäre zustimmen und die Gesellschaft nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat, kann auch auf eine eingeschränkte Revision verzichtet werden.

⁵³ Vgl. Botschaft (2004), S. 3994.

⁵⁴ Ausnahme sind Abschlüsse, die nach IFRS, US GAAP oder einem anderen internationalen Standard erstellt wurden, da für die Prüfung dieser Abschlüsse die entsprechenden internationalen Prüfstandards massgeblich sind.

che Regelungen. Die schweizerischen Regelungen beruhen auf den Verlautbarungen des International Auditing and Assurance Board (IAASB).⁵⁵

2.2.2 Begrifflichkeiten

Revisionsexperte

Aus der Art der Revision und der Bedeutung der zu prüfenden Gesellschaft ergeben sich unterschiedliche fachliche Anforderungen an die Revisionsstelle. Die ordentliche Revision ist von einem zugelassenen Revisionsexperten durchzuführen.⁵⁶ Als Revisionsexperte zugelassen wird eine natürliche Person dann, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt und die in Art. 4 Abs. 2 RAG definierten Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt.⁵⁷ Eingeschränkte Revisionen dürfen von zugelassenen Revisoren durchgeführt werden.⁵⁸ Für die Zulassung als Revisor müssen die Anforderungen an die Ausbildung für Revisionsexperten erfüllt sein, jedoch genügt eine Fachpraxis von einem Jahr.⁵⁹ Publikumsgesellschaften sind durch staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zu prüfen.⁶⁰

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen

Prüfungsunternehmen, welche Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, unterstehen gemäss Art. 7 RAG der staatlichen Aufsicht (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen).

Um als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen zugelassen zu werden, hat ein Prüfungsunternehmen verschiedene, über die generellen Erfordernisse für Revisionsunternehmen hinausgehende Voraussetzungen zu erfüllen. Die Zulassung wird auf Gesuch durch die RAB erteilt, wenn ein Revisionsunternehmen die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte erfüllt, für die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften Gewähr leistet und für Haftungsrisiken ausreichend versichert ist.⁶¹ Hinsichtlich der fachlichen Anforderungen bedeutet dies, dass die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des Geschäftsführungsorgans, ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, sowie alle Personen, die Revisionsdienst-

⁵⁵ Vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 81.

⁵⁶ Vgl. Art. 727b Abs. 2 OR.

⁵⁷ Vgl. Art. 4 Abs. 1 und 2 RAG.

⁵⁸ Vgl. Art. 727c OR.

⁵⁹ Vgl. Art. 5 Abs. 1 RAG.

⁶⁰ Vgl. Art. 727b Abs. 1 OR und Art. 7 RAG.

⁶¹ Vgl. Art. 9 RAG.

leistungen im Prüfungsunternehmen leiten über eine Zulassung als Revisionsexperte verfügen müssen.⁶²

Nach der Zulassung haben staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen laufende Pflichten zu erfüllen:⁶³

- *Unabhängigkeit:* Die Unabhängigkeitsvorschriften für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen gehen über die in Art. 728 OR geregelten allgemeinen Vorschriften hinaus. Die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für einen einzelnen Prüfkunden dürfen 10 Prozent der Gesamthonorarsumme des Prüfungsunternehmens nicht übersteigen.⁶⁴ Die weiteren Vorschriften betreffen sogenannte „Abkühlfristen“ für übertretendes Revisionspersonal und sind an das US-amerikanische Recht angelehnt.⁶⁵ So dürfen im Bereich Rechnungslegung mitwirkende Angestellte eines Prüfkunden während zwei Jahren nach einem Übertritt zum Prüfungsunternehmen kein Revisionsmandat für diesen Prüfkunden leiten. Waren die Mitarbeiter beim geprüften Unternehmen in einer leitenden Stellung im Rechnungswesen tätig, dürfen sie überdies im selben Zeitraum keine Funktion im Prüfteam übernehmen. Die Vorschriften betreffen jedoch auch die Publikumsgesellschaften, die keine Person beschäftigen dürfen, welche während den zwei vorangegangenen Jahren Revisionsdienstleistungen für die Gesellschaft geleitet hat.⁶⁶
- *Qualitätssicherung:* Die gesetzlichen Anforderungen zur Qualitätssicherung erstrecken sich auf alle Massnahmen, die zur Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen notwendig sind. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen haben eine geeignete Organisation sicherzustellen und schriftliche Weisungen über das Mitarbeiterwesen (Anstellung, Aus- und Weiterbildung, Beurteilung, Zeichnungsberechtigung), Auftragsannahme, und Überwachung der Unabhängigkeit und Qualitätssicherung zu erlassen. Auf den einzelnen Revisionsmandaten sind die sachgerechte Zuteilung und Überwachung der Aufgaben zu gewährleisten und Massnahmen zur Einhaltung der massgeblichen Vorschriften und zur Nachkontrolle der Prüfungsergebnisse zu implementieren.⁶⁷
- *Auskunftspflicht und Zutrittsgewährung:* Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen haben der RAB alle Auskünfte zu erteilen, die diese für die Aus-

⁶² Vgl. Art. 6 Abs. 1 RAG. Überdies ist nach Art. 6 Abs. 1 lit. d. eine zur Überwachung der einzelnen Mandate geeignete Führungsstruktur zu gewährleisten.

⁶³ Vgl. Art. 11 bis Art. 14 RAG.

⁶⁴ Vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. a. RAG.

⁶⁵ Vgl. BÖCKLI (2007), S. 36.

⁶⁶ Vgl. Art. 11 RAG.

⁶⁷ Vgl. Art. 12 RAG.

übung ihrer Aufsichtstätigkeit benötigt und ihr jederzeit Zutritt zu ihren Geschäftsräumen zu gewähren.⁶⁸

- *Meldungen an die Aufsichtsbehörde:* Jährlich müssen die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ihre Zulassungsunterlagen aktualisieren. Der RAB sind ausserdem Änderungen der Zusammensetzung der obersten Organe, Wechsel von leitenden Prüfern sowie Auflösungen oder Verzicht auf Verlängerung von Revisionsaufträgen unverzüglich zu melden.⁶⁹

Die RAB unterzieht staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre einer Überprüfung (Inspektion). Bei Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten kann die RAB auch spontane Kontrollen vornehmen.⁷⁰

2.2.3 Anforderungen

Die Anforderungen an die Wirtschaftsprüfung werden vom Gesetz und von den Grundsätzen des Berufsstandes definiert. Der Berufsstand konkretisiert die gesetzlichen Vorschriften für einzelne Wirtschaftsprüfer.

Unabhängigkeit

Der Prüfer hat den relevanten *ethischen Ansprüchen* zu genügen, insbesondere den Anforderungen zur Unabhängigkeit.⁷¹ Unabhängigkeit ist eine wichtige Voraussetzung für ein objektives und unbeeinflusstes Prüfurteil.⁷² Das Gesetz verlangt, dass diese weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein darf.⁷³

Weiter werden konkrete, mit der Unabhängigkeit nicht vereinbarte Sachverhalte aufgezählt.⁷⁴ Trotz den bereits bestehenden gesetzlichen und regulatorischen Grundlagen zur Unabhängigkeit⁷⁵ führt der grundlegende Konflikt zwischen dem Unternehmen, welches den Prüfer wählt und über sein Honorar entscheidet, und dem Prüfer, welcher die Einhaltung der massgeblichen Vorschriften zu überprüfen hat, zu Forderungen nach weiterem Regelbedarf. Zur Diskussion stehen immer wieder die Einschaltung einer Drittpartei, welche über das Honorar der Revisionsstelle befindet, eine Rotationspflicht der gesamten Prüfgesellschaft oder das Verbot zusätzlicher Dienstleistungen neben der Abschlussprüfung.⁷⁶

⁶⁸ Vgl. Art. 13 RAG.

⁶⁹ Vgl. Art. 14 RAG.

⁷⁰ Vgl. Art. 16 Abs. 1 RAG.

⁷¹ Vgl. INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014): INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200, Paragraph 14.

⁷² Vgl. EXPERTSUISSE (2016C), S. 6.

⁷³ Vgl. Art. 728 Abs. 1 OR; vgl. auch ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 71.

⁷⁴ Vgl. Art. 728 Abs. 2 OR.

⁷⁵ Bspw. die Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhandkammer, oder international die 8. EU-Richtlinie sowie der Code of Ethics des IFAC.

⁷⁶ Vgl. EBERLE / SCHMITZ (2012), S. 207; vgl. STEFANI (2002), S. 10-28.

Weitere ethische Ansprüche sind Rechtschaffenheit (Integrität), Objektivität, Fachkompetenz und erforderliche Sorgfalt, Vertraulichkeit, Verschwiegenheit sowie berufswürdiges Verhalten.⁷⁷

Fachkompetenz

Der Prüfer hat seine Entscheidungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu fällen.⁷⁸ Ermessensentscheide werden in sämtlichen Prüfphasen angewendet: bei der Bestimmung von Wesentlichkeitsgrenzen, von Prüfrisiko und den vorzunehmenden Prüfungshandlungen, bei der Beurteilung, ob ausreichende Nachweise erlangt wurden und ob Entscheide der Geschäftsleitung und die Anwendung von Rechnungslegungsstandards angemessen sind.⁷⁹ Die Aus- und Weiterbildung, das Wissen und die Berufserfahrung sind essentiell bei der Ausübung von pflichtgemäßem Ermessen.⁸⁰ Während die erforderliche Erstausbildung und Berufserfahrung für Revisoren und Revisionsexperten im Gesetz festgelegt werden, definiert der Berufsstand Vorschriften zur fachlichen Weiterbildung.⁸¹ Diverse Fälle von Prüfversagen zeigen die Bedeutung von technischer Kompetenz und industriespezifischer Fachpraxis auf.⁸²

2.2.4 Grenzen der Wirtschaftsprüfung

Um mit hinreichender Sicherheit ein angemessenes Prüfurteil fällen zu können, muss der Prüfer *ausreichende geeignete Prüfnachweise* erlangt haben.⁸³ Das Prüfrisiko⁸⁴ ist so auf ein angemessenes Mass zu reduzieren.⁸⁵ Das Prüfrisiko kann nicht gänzlich eliminiert werden, da der Abschlussprüfung inhärente Grenzen gesetzt sind. So bestehen bspw. nicht eliminierbare Unsicherheiten bezüglich Schätzgrößen in der Jahresrechnung, die Informationen des Abschlussprüfers könnten unvollständig sein, und nicht zuletzt ist der Prüfer aus Kosten- und Zeitgründen gezwungen, seine Prüfungen basierend auf Stichproben durchzuführen.⁸⁶ Eine Prüfung bietet demnach hohe Sicherheit, jedoch keine Garantie, dass die in

⁷⁷ Vgl. INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (2014); vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 33.

⁷⁸ Vgl. INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014): INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200, Paragraph 16.

⁷⁹ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 34.

⁸⁰ Vgl. ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 119.

⁸¹ Vgl. Art. 4 Abs. 2 RAG; vgl. Art. 5 Abs. 1 RAG; vgl. EXPERTSUISSE (2016D).

⁸² Vgl. ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 18.

⁸³ Vgl. INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014): INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200, Paragraph 17.

⁸⁴ Beim Prüfungsrisiko handelt es sich um das Risiko, dass über einen fehlerhaften Abschluss ein uneingeschränktes Prüfurteil abgegeben wird; vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 10.

⁸⁵ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 10.

⁸⁶ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 10.

der Jahresrechnung dargestellte Information korrekt ist.⁸⁷ Die Prüfung ist geleitet von Wesentlichkeitsüberlegungen durchzuführen: Wesentlich sind Sachverhalte, welche die Entscheidungen der Nutzer von Jahresrechnungen beeinflussen können.⁸⁸

Die Erwartungen der Öffentlichkeit decken sich nicht mit dem beschriebenen gesetzlichen Auftrag an die Wirtschaftsprüfung, sondern übersteigen diesen. Die Leserinnen und Leser eines uneingeschränkten Prüftats haben bspw. oft den Eindruck, dass der Prüfer mit seinem Testat nicht nur die Richtigkeit der Jahresrechnung bestätigt, sondern auch die Geschäftsführung, die Überwachung des Managements durch den Verwaltungsrat und die Richtigkeit der Unternehmensstrategie geprüft wurden.⁸⁹ Dies zeigt sich wiederkehrend sobald ein Unternehmen überraschend in Konkurs geht oder Verstöße gegen Gesetze und Rechnungslegungsvorschriften gemeldet werden. Es taucht dann jeweils die Frage auf, weshalb die externe Revision diese Sachverhalte nicht in ihrer Berichterstattung der Öffentlichkeit bereits bekannt gemacht hat.⁹⁰ Der Revisionsstelle fehlen für die Erfüllung dieser Erwartungen die gesetzlichen Grundlagen.⁹¹ Diese Abweichung von Erwartung und Auftrag wird als Erwartungslücke bezeichnet.⁹² Immer wieder werden Vorschläge diskutiert, wie die Erwartungslücke zumindest verkleinert werden könnte. Zum Beispiel könnte der Prüfbericht geändert werden, um zusätzliche Informationen über die Prüfungsmethode und weitergehende Informationen über Risiken oder Bewertungsfragen der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.⁹³

2.3 Prüfqualität

Angesichts der vorgängig definierten Anforderungen an die Wirtschaftsprüfung, mit dem Ziel ein hohes Mass an Qualität in der Prüfung sicherzustellen, stellt sich die Frage, wie Prüfqualität zu definieren ist. Der Begriff Prüfqualität wird weder im Gesetz noch in den Prüfungsstandards einheitlich erklärt. Ein bekanntes Begriffsverständnis von DEANGELO definiert Prüfqualität als die Fähigkeit und Bereitschaft des Prüfers, wesentliche Mängel des Prüfgegenstandes festzustellen und an die Berichtsadressaten zu kommunizieren.⁹⁴ Erklären lässt sich die Qualität von Prüfungsleistungen im Wesentlichen durch die zwei zuvor beschriebenen Komponenten Fachkompetenz, bzw. der Fähigkeit des Prüfers, Fehler in der Rechnungs-

⁸⁷ Vgl. ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 35; vgl. KNECHEL / SALTERIO / BALLOU (2007), S. 64-65.

⁸⁸ Vgl. INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014): INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 320, Paragraph 2.

⁸⁹ Vgl. BACHMANN / GERBER (2005).

⁹⁰ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 29.

⁹¹ Vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 8.

⁹² Vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 8.

⁹³ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 31.

⁹⁴ Vgl. DEANGELO (1981A), S. 115; vgl. DEANGELO (1981B), S. 186.

legung zu erkennen, und die Unabhängigkeit bzw. Urteilsfreiheit des Prüfers.⁹⁵ Während die Fachkompetenz des Prüfers die Wahrscheinlichkeit beeinflusst, dass ein Wirtschaftsprüfer alle wesentlichen Fehlaussagen in der Jahresrechnung entdeckt, bestimmt seine Unabhängigkeit die Wahrscheinlichkeit, dass er über die entdeckten materiellen Fehler auch berichtet.

Die Messung von Prüfqualität ist problematisch, da sie zum einen erst nach Abschluss der Prüfungsdienstleistung beurteilt werden kann und zum anderen – aufgrund des Restrisikos einer Abschlussprüfung⁹⁶ – ein objektiv unbekanntes Endergebnis der Prüfung beurteilt werden muss. Zwei mögliche Konzepte zur Messung von Prüfqualität beruhen auf dem dualen und dem kontinuierlichen Messansatz. Die duale Messung, vorwiegend von Gesetzgebern, Regulatoren und dem Berufsstand angewendet, stellt fest, ob bei einer Prüfung sämtliche Prüfstandards eingehalten wurden und ein korrekter Prüfbericht bei angemessenem Restrisiko resultierte. Ist dies nicht der Fall, liegt Prüfversagen vor.⁹⁷ Der Messansatz ist intuitiv, in der Forschung jedoch schwierig durchführbar. Hinweise auf Verletzungen von gesetzlichen Pflichten und Prüfstandards stammen bspw. aus Schadenersatzklagen und Gerichtsurteilen gegen Wirtschaftsprüfer⁹⁸, Verweisen oder Sanktionen der RAB, oder Bilanzkorrekturen (Restatements) nach Erhalt eines uneingeschränkten Prüfurteils.⁹⁹ Sämtliche Hinweise sind in der Schweiz äusserst selten zu beobachten. Zudem stellt sich das Problem, dass potenziell weitere Fälle von Prüfversagen unaufgedeckt bleiben. Nicht zuletzt verunmöglicht die geringe Anzahl beaufsichtigter Prüfgesellschaften und die fehlende Zugänglichkeit von Inspektionsberichten in der Schweiz eine umfassende Analyse möglicher Korrelationen zwischen Inspektionsergebnissen und Qualitätsmerkmalen.

Der kontinuierliche Messansatz verwendet die Ergebnisqualität im geprüften Jahresabschluss als Grösse zur Beurteilung der Prüfqualität. Ergebnisqualität wird dabei bestimmt durch die Nachhaltigkeit der Gewinne, „normale“ und „abnormale“ Periodenabgrenzungen¹⁰⁰ oder rechtzeitige Offenlegung von Verlusten.¹⁰¹ Der kontinuierliche Messansatz unter Verwendung von Ergebnisqualität als Messgrös-

⁹⁵ Vgl. MÖLLER (2010), S. 69.

⁹⁶ Die Abschlussprüfung muss so geplant und durchgeführt werden, dass der Abschlussprüfer hinreichende (keine absolute) Sicherheit gewinnt, dass der Jahresabschluss frei von wesentlichen Falschangaben ist, vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER, S. 182.

⁹⁷ Vgl. FRANCIS (2011), S. 127.

⁹⁸ Vgl. bspw. CASTERELLA / JENSEN / KNECHEL (2009), S. 717-718, zur Verwendung der Anzahl Haftungsklagen als Indikator für Prüfqualität.

⁹⁹ Vgl. bspw. GUNNY / ZHANG (2013), S. 137, zur Verwendung der Anzahl Restatements oder eingeschränkter Prüfurteile als Indikator für Prüfqualität.

¹⁰⁰ Abnormale Periodenabgrenzungen werden gebildet, um das Jahresergebnis gezielt zu beeinflussen.

¹⁰¹ Vgl. FRANCIS (2011), S. 129-131.

se ist in der empirischen Forschung weit verbreitet. Zu berücksichtigen ist dabei stets, dass auch tiefe Prüfqualität zu hoher Ergebnisqualität führen kann.

Wesentliche Forschungsergebnisse zur Prüfqualität im Allgemeinen und zur Aussagekraft von Prüfqualitätsindikatoren im Besonderen wurden von KNECHEL et al. (2013) zusammengefasst (vgl. Abbildung 2/2).

Abbildung 2/2: Empirische Resultate zur Prüfqualität¹⁰²

Indikator	Wesentliche Resultate
Inputs	
Anreize und Motivation	Das Urteilsvermögen von Prüfern wird von ökonomischen Anreizen beeinflusst, mit negativen Auswirkungen auf die Qualität des Prüfprozesses. Insbesondere werden Prüfentscheide negativ beeinflusst durch das Risiko des Kundenverlusts ¹⁰³ bzw. Anreize, das Kundenverhältnis aufrecht zu erhalten ¹⁰⁴ sowie Honorardruck. ¹⁰⁵
Professional Skepticism	Ein höheres Level an pflichtgemäßem Ermessen („Professional Skepticism“) bzw. die vermehrt kritische Grundhaltung des Prüfers führen dazu, dass dolose Handlungen eher aufgedeckt werden ¹⁰⁶ und notwendige zusätzliche Prüfschritte durchgeführt werden. ¹⁰⁷
Fachwissen und Erfahrung	Insbesondere die industriespezifische Prüferfahrung führt zu besseren Risikoeinschätzungen ¹⁰⁸ und einem erhöhten Grad der Fehlererkennung. ¹⁰⁹
Firmeninterner Druck	Prüfqualität wird negativ beeinflusst durch aggressive Wachstumsziele des verantwortlichen Partners ¹¹⁰ , Budget- und Zeitdruck. ¹¹¹
Prozess	
Urteilsvermögen im Prüfprozess	Das Urteilsvermögen der Prüfer und somit die Prüfqualität wird beeinflusst durch heuristische Faktoren und Vorurteile, wie z.B. die Fokussierung auf eine ursprüngliche Problemstellung und fehlende nachträgliche Anpassung des Prüfverfahrens ¹¹² oder „Wissen“, welches auf Vorjahreserfahrungen und Managementbeurteilungen beruht. ¹¹³
Prüfumfang	Erhöhtes Kundenrisiko führt zu mehr Prüfstunden und dem Einsatz von erfahrenerem Prüfpersonal. ¹¹⁴ Zeitdruck führt zu geringeren Prüfanstrengungen ¹¹⁵ , wobei der negative Effekt auf die Prüfqualität durch prüfnahe Beratungsdienstleistungen gemindert werden kann (effizientere Prüfung aufgrund von „knowledge spillover“-Effekten). ¹¹⁶

¹⁰² Vgl. KNECHEL et al. (2013), S. 11-31.

¹⁰³ Vgl. bspw. BLAY (2005), S. 759.

¹⁰⁴ Vgl. bspw. CHANG / HWANG (2003), S. 207.

¹⁰⁵ Vgl. bspw. GRAMLING (1999), S. 117.

¹⁰⁶ Vgl. bspw. BERNARDI (1994), S. 76.

¹⁰⁷ Vgl. bspw. BOWLIN / HOBSON / PIERCEY (2015), S. 1363.

¹⁰⁸ Vgl. bspw. TAYLOR (2000), S. 708.

¹⁰⁹ Vgl. OWHOSO / MESSIER / LYNCH (2002), S. 898.

¹¹⁰ Vgl. COHEN / TROMPETER (1998), S. 481.

¹¹¹ Vgl. bspw. MCDANIEL (1990), S. 268.

¹¹² Vgl. bspw. BIGGS / WILD (1985), S. 621.

¹¹³ Vgl. bspw. KAPLAN / O'DONNELL / AREL (2008), S. 67.

¹¹⁴ Vgl. bspw. CARAMANIS / LENNOX (2008), S. 137.

¹¹⁵ Vgl. bspw. LAMBERT et al. (2015), S. 42.

¹¹⁶ Vgl. KNECHEL / SHARMA (2012), S. 85.

Risikobeurteilung	Diverse experimentelle Studien identifizierten Faktoren, welche die Qualität der Risikobeurteilung durch den Prüfer beeinflussen. So führt bspw. eine ganzheitliche Methodik zur Beurteilung des Risikos für dolose Handlungen zu einer tieferen Risikoeinschätzung, als wenn dasselbe Risiko für einzelne Geschäftskomponenten des Kunden separat beurteilt wird. ¹¹⁷
Analytische Prüfungshandlungen	Analytische Prüfungshandlungen sind ein wichtiger Bestandteil des Prüfprozesses, beinhalten jedoch diverse Faktoren, welche die Qualität des Prüfurteils beeinträchtigen können. Zu diesen zählen bspw. die Beeinflussung der analytisch erwarteten Werte durch Management-Kommentare ¹¹⁸ oder durch bestehende Buchwerte. ¹¹⁹ Analytische Resultate, welche dem effektiven Ergebnis entsprechen, werden nachweislich widersprüchlichen Resultaten bevorzugt. ¹²⁰
Erlangung und Beurteilung von Prüfnachweisen	Die Verwendung standardisierter Prüfprogramme und Checklisten vermindern möglicherweise die Prüfqualität. ¹²¹ Interpretationsspielräume der Prüf- und Rechnungslegungsstandards führen zu systematischen Fehlbeurteilungen. ¹²²
Verhandlungen mit dem Prüfkunden	Verhandlungen mit dem Kunden über verschiedene Offenlegungsmöglichkeiten im Abschluss sind Teil des Prüfprozesses. Prüfer sind eher in der Lage, ihren Standpunkt durchzusetzen, wenn die Verhandlungen von einem Partner mit grosser Verhandlungserfahrung geführt werden. ¹²³ Experimentelle Studien haben gezeigt, dass sich Kunden gegenüber Prüfern eher durchsetzen, wenn die umstrittene Thematik spät im Prüfprozess auftaucht. ¹²⁴
Review und Qualitätskontrolle	Eine Vielzahl von Studien zeigt die positiven Effekte von Qualitätskontrolle und Review-Tätigkeit auf die Prüfqualität. Zu den Aspekten, welche diesen Effekt mindern könnten, zählen unangemessen positive Einschätzung der Fähigkeiten der Teammitglieder durch den zuständigen Partner, ¹²⁵ ein guter Ruf der Teammitglieder ¹²⁶ oder die Vorankündigung der Review-Schwerpunkte ¹²⁷ . Qualitätskontrollen auf höherer Stufe, wie ein concurring partner review, reduzieren diese qualitätsmindernden Effekte.
Prüfergebnis	
Nachteilige Prüfergebnisse	Diverse Forschungsbeiträge definieren Prüfqualität als Absenz nachteiliger Prüfergebnisse wie nachträgliche Abschlusskorrekturen (Restatements) oder Haftungsklagen. Trotz üblicherweise kleiner Stichprobengrösse erweist sich die Wahrscheinlichkeit für Abschlusskorrekturen negativ korreliert mit Qualitätsindikatoren wie Industrieerfahrung ¹²⁸ oder Amtsdauer der Prüfer. ¹²⁹
Abschlussqualität	Das Verhältnis zwischen abnormalen und normalen Periodenabgrenzungen sowie Konservatismus in der Ertragserfassung werden von zahl-

¹¹⁷ Vgl. bspw. WILKS / ZIMBELMAN (2004), S. 719.

¹¹⁸ Vgl. bspw. BIERSTAKER / BEDARD / BIGGS (1999), S. 18.

¹¹⁹ Vgl. bspw. MCDANIEL / KINNEY (1995), S. 73.

¹²⁰ Vgl. GLOVER / PRAWITT / WILKS (2005), S. 197.

¹²¹ Vgl. bspw. ASARE / WRIGHT (2004), S. 325.

¹²² Vgl. bspw. AMER / HACKENBRACK / NELSON (1995), S. 25.

¹²³ Vgl. TROTMAN / WRIGHT / WRIGHT (2009), S. 191.

¹²⁴ Vgl. BEATTIE / BRANDT / FEARNLEY (2004), S. 16.

¹²⁵ Vgl. MESSIER / OWHOSO / RAKOWSKI (2008), S. 1241.

¹²⁶ Vgl. TAN / JAMAL (2001), S. 99.

¹²⁷ Vgl. bspw. SHANKAR / TAN (2006), S. 490.

¹²⁸ Vgl. bspw. CHIN / CHI (2009), S. 757.

¹²⁹ Vgl. STANLEY / DEZOORT (2007), S. 131.

	reichen Studien als Prüfqualitätsgrösse verwendet. Dabei zeigt sich ein negatives Verhältnis zwischen abnormalen Abgrenzungen und Qualitätsfaktoren wie Spezialisierungsgrad, Amtszeit oder Grösse des Prüfungsunternehmens. ¹³⁰ Konservatismus im Jahresabschluss bewirkt ein tieferes Prüfrisiko, was sich in tieferen Prüfhonoraren äussert. ¹³¹
Prüfbericht	Die Verlässlichkeit von Prüfberichten als Qualitätsindikator wird in der Forschung nicht eindeutig beurteilt. Vom Standardwortlaut abweichende Prüfurteile, wie bspw. eingeschränkte Urteile zur Fortführungsfähigkeit, scheinen äusserst fehleranfällig ¹³² und zudem abhängig von anderen Faktoren wie der allgemeinen wirtschaftlichen Lage oder des rechtlichen Umfelds zu sein. ¹³³
<i>Peer Review und PCAOB-/RAB-Inspektionen</i>	<i>Peer Review- und PCAOB-/RAB-Inspektionsberichte zeigen den Grad an Prüfqualität mutmasslich am direktesten. Die Forschungsergebnisse sowohl zur Eignung der Inspektionsberichte als Qualitätsindikator als auch zum Einfluss der Inspektionen auf die Prüfqualität sind dennoch nicht eindeutig. Auf bestehende empirische Befunde zu dieser Thematik wird in Kapitel 4.1 eingegangen.</i>
Kontext	
Vergütung des Prüfpartners	Die empirische Evidenz für eine direkte Verbindung zwischen monetären Anreizen für den leitenden Prüfpartner und Prüfqualität ist nur gering. Unter Verwendung der Daten aus Steuererklärungen in Schweden wurde ein Zusammenhang zwischen Prüfversagen und tiefer Partnervergütung festgestellt. ¹³⁴
Ungewöhnliche Prüfhonorare	Ungewöhnlich hohe Prüfhonorare können Probleme in Bezug auf die Finanzberichterstattung und zukünftige schlechte Performance-Ereignisse indizieren. ¹³⁵ Überdies äusserten sich in der Vergangenheit diverse Regulatoren besorgt über Honorarsenkungen, welche ein Hinweis auf ungenügende Prüfarbeit sein könnten – eine Befürchtung, die empirisch nicht unterstützt wird. ¹³⁶
Honorarprämie – Big N Prüfer und Industriespezialisten	In vielen Ländern sind die grössten Prüfgesellschaften („Big N“) in der Lage, höhere Honorare als ihre Konkurrenten zu verlangen. Gleichzeitig werden die Big N mit besserer Qualität in der Finanzberichterstattung in Verbindung gebracht, ¹³⁷ womit sich die Honorarprämie durch höhere Prüfqualität erklären liesse.
Amtszeit	Die Länge der Kundenbeziehung beeinflusst potenziell die Prüfqualität. Forschungsergebnisse unterstützen sowohl eine positive ¹³⁸ als auch eine negative ¹³⁹ Beziehung zwischen Amtsdauer und Prüfqualität.

Für die vorliegende Untersuchung wird Prüfqualität gemäss dem dualen Ansatz als Grad der Einhaltung der Prüfstandards und weiterer gesetzlicher und regulatorischer Vorschriften definiert. Da nicht die objektive Prüfqualität, sondern die sub-

¹³⁰ Vgl. bspw. FRANCIS / YU (2009).

¹³¹ Vgl. bspw. DEFOND / LIM / ZANG (2016), S. 70.

¹³² Vgl. bspw. GEIGER / RAMA (2006), S. 14.

¹³³ Vgl. bspw. GEIGER / RAGHUNANDAN (2002), S. 17; vgl. LEONE et al. (2013), S. 212.

¹³⁴ Vgl. KNECHEL / NIEMI / ZERNI (2011), S. 384.

¹³⁵ Vgl. bspw. HRIBAR / KRAVET / WILSON (2014), S. 536.

¹³⁶ Vgl. KRISHNAN / ZHANG (2014), S. 299.

¹³⁷ Vgl. bspw. FRANCIS / YU (2009), S. 1521.

¹³⁸ Vgl. bspw. CHEN / LIN / LIN (2008), S. 439-440.

¹³⁹ Vgl. bspw. CAREY / SIMNETT (2006), S. 653.

ektiv von den Prüfern wahrgenommene Qualitätsveränderung erhoben wird, sind die genannten Einschränkungen bezüglich Datenverfügbarkeit nicht relevant.

Mögliche Massnahmen zur Prüfqualitätssicherung betreffen nicht nur die Prüfungsunternehmen, sondern gehen über diese hinaus. Neben der staatlichen Aufsicht sind bspw. die Selbstregulierung, Audit Committees, Unabhängigkeit und Rotation der verantwortlichen Prüfer zu nennen.¹⁴⁰ Bezüglich unternehmensinterner Massnahmen verlangt das Gesetz von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, dass alle zur Sicherung der Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen notwendigen Massnahmen zu treffen sind.¹⁴¹ Praktisch ergeben sich unternehmens- und mandatsbezogene organisatorische Auswirkungen. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bestimmen einen qualitätsverantwortlichen und einen risikoverantwortlichen Partner. Die im Rahmen des Mandatsannahmeprozesses durchzuführende Risikoeinschätzung wird detailliert geregelt und ein erhöhtes Mandatsrisiko führt automatisch zu zusätzlichen Qualitätssicherungsmassnahmen. Die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften durch die Mitarbeitenden wird regelmässig zentral überprüft. Bei bedeutenden oder risikoreichen Mandaten wird ein zweiter, unabhängiger Prüfer beigezogen, welcher in wesentliche Entscheidungen miteinzubeziehen ist.¹⁴² Sowohl die unternehmens- als auch die mandatsbezogenen Massnahmen zur Qualitätssicherung sind Gegenstand der RAB-Firm bzw. -File Reviews.

2.4 Revisionsbranche in der Schweiz

Die Schweizer Wirtschaftsprüfer sind in einer Berufsorganisation verbunden und werden von verschiedenen Akteuren im regulatorischen Umfeld beeinflusst. Die Organisationen werden im Folgenden kurz dargestellt.

2.4.1 Berufsorganisation

Die Schweizer Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten sind im Expertenverband EXPERTsuisse organisiert. Mit verschiedenen Reglementen ordnet die EXPERTsuisse die Tätigkeit der Berufspersonen:

- Die Standes- und Berufsregeln halten fest, dass Aufträge mit grösster Sorgfalt und nach bestem Wissen und Gewissen zu besorgen sind. Die Standes- und Berufsregeln enthalten u.a. Grundsätze zu den Themen Sorgfalt und Verantwortung, Verschwiegenheit, Unabhängigkeit und Honorare.¹⁴³

¹⁴⁰ Vgl. MARTI / EBERLE (2004), S. 416.

¹⁴¹ Vgl. Art. 12 Abs. 1 RAG.

¹⁴² Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 36.

¹⁴³ Vgl. EXPERTSUISSE (2016B).

- Bei den Richtlinien zur Unabhängigkeit handelt es sich um Ausführungsbestimmungen zu den Standes- und Berufsregeln. Sie präzisieren und ergänzen die gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen.¹⁴⁴
- Die Richtlinien zur Weiterbildung stellen eine verbindliche Vorgabe für die fachliche Weiterbildung dar.¹⁴⁵

Die EXPERTsuisse erlässt als Standard-Setter der Branche die Schweizer Prüfungsstandards. Sie nimmt die Interessenvertretung der Branche wahr und ist verantwortlich für die Ausbildung des Berufsnachwuchses an Wirtschaftsprüfern und Steuerexperten.¹⁴⁶

International ist die EXPERTsuisse eingebunden in die International Federation of Accountants („IFAC“). Die IFAC ist die weltweite Oberorganisation für externe Wirtschaftsprüfer. Sie hat die Absicht, die Zusammenarbeit mit anderen Wirtschaftsprüferorganisationen zu fördern und hat gleichzeitig eigene Gremien gebildet, die schwerpunktmässig Standards festlegen zur Prüfung (International Auditing and Assurance Standards Board IAASB), zur Aus- und Weiterbildung des Wirtschaftsprüfers (International Accounting Education Standards Board IAESB), zur Förderung von Ethikstandards (International Ethics Standards Board for Accountants IESBA) und zur Rechnungslegung von Unternehmen der öffentlichen Hand (International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB).¹⁴⁷

2.4.2 Regulatorisches Umfeld

Das regulatorische Umfeld umfasst die gesetzlichen oder von privaten Organisationen erstellten Rahmenbedingungen für externe Revisoren und deren Prüfungsunternehmen.¹⁴⁸ Die Schweiz hat ihre eigenen Regulierungen getroffen, welche aber vom internationalen Umfeld mitbestimmt wurden.

International Organisation of Securities Commissions

Die International Organisation of Securities Commissions („IOSCO“) ist weltweit für Mitgliedschaften offen. Sie setzt sich zum Ziel, die Zusammenarbeit bezüglich Erarbeitung von Standards zum Schutz von Investoren, zur Erhaltung effizienter und transparenter Kapitalmärkte und zum internationalen Informationsaustausch zu fördern. Der Organisation gehören knapp 200 Mitglieder an, darunter die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht („FINMA“).¹⁴⁹ Die IOSCO ist ihrerseits Mitglied des Monitoring Board, welches den IFRS Stiftungsrat wählt, sowie der Mo-

¹⁴⁴ Vgl. EXPERTSUISSE (2016C).

¹⁴⁵ Vgl. EXPERTSUISSE (2016D).

¹⁴⁶ Vgl. EXPERTSUISSE (2016E).

¹⁴⁷ Vgl. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2014).

¹⁴⁸ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 44.

¹⁴⁹ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 46.

monitoring Group mit dem Ziel, das Festsetzen von Prüfungsstandards und die Prüfqualität im öffentlichen Interesse zu fördern.¹⁵⁰

International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

Das International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) wurde im Jahr 2006 von unabhängigen Revisionsaufsichtsbehörden gegründet und umfasst inzwischen Revisionsaufsichtsbehörden aus 50 Ländern aus Afrika, Südamerika, Asien, Ozeanien und Europa, so auch die RAB.¹⁵¹

Das IFIAR übt folgende Haupttätigkeiten aus:

- Informationsaustausch über das Marktumfeld im Revisionsbereich und Erfahrungsaustausch aus der Revisionsaufsichtstätigkeit, hauptsächlich betreffend die Inspektion von Prüfern und Revisionsunternehmen;
- Fördern der Zusammenarbeit und der Konsistenz der Aufsichtspraxis;
- Bereitstellen einer Plattform für den Dialog mit anderen internationalen Organisationen mit Interesse an einer hohen Prüfqualität.¹⁵²

Oberstes Ziel des IFIAR ist die globale Verbesserung der Prüfqualität und somit ein höheres Vertrauen der Öffentlichkeit in die in der Jahresrechnung publizierten Informationen. Das IFIAR arbeitet eng mit den sechs grössten globalen Prüfungsunternehmen¹⁵³ zusammen und drängt diese zur Analyse von Prüf Fehlern und zu entsprechenden Gegenmassnahmen.¹⁵⁴ Jährlich veröffentlicht das IFIAR einen globalen Bericht zu den Feststellungen aus Inspektionen der Mitgliederbehörden.¹⁵⁵

Eidgenössische Finanzmarktaufsicht

Als unabhängige Aufsichtsbehörde ist die FINMA für den Vollzug des Finanzmarktaufsichtsgesetzes („FINMAG“) und der Finanzmarktgesetze zuständig. Die FINMA setzt sich für den Schutz der Gläubiger, Anleger und Versicherten (Individualschutz) und den Schutz der Funktionsfähigkeit der Finanzmärkte (Funktionsschutz) ein. Finanzmarktkunden sollen vor Insolvenzen der Finanzmarktinstitute, vor unlauteren Geschäftspraktiken und Ungleichbehandlung geschützt werden. Unter Funktionsschutz werden Massnahmen verstanden, die die Stabilität des Finanzsystems gewährleisten und das Vertrauen in die Finanzmärkte fördern sollen. Erst in zweiter Linie bzw. als Auswirkung des Individual- und Funktions-

¹⁵⁰ Vgl. KARTSCHER / ROSSI / SUTER (2013), S. 47.

¹⁵¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016C).

¹⁵² Vgl. INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS IFIAR (2013), S. 1.

¹⁵³ Es sind dies Prüfunternehmen, die zu den globalen Netzwerken von BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, EY, Grant Thornton, KPMG oder PricewaterhouseCoopers gehören.

¹⁵⁴ Vgl. INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS IFIAR (2016A), S. 3.

¹⁵⁵ Vgl. INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS IFIAR (2016B).

schutzes, soll die FINMA auch zum Erhalt und zum Ausbau der Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes beitragen.¹⁵⁶

Die FINMA überwacht Banken, Versicherungen, Börsen, Effekthändler, kollektive Kapitalanlagen und Vertriebsträger sowie Versicherungsvermittler. Sie bewilligt den Betrieb von Unternehmen in den beaufsichtigten Branchen.¹⁵⁷ Im Rahmen eines dualen Aufsichtssystems führt die FINMA Prüfungen bei den beaufsichtigten Instituten entweder selbst durch, zieht Dritte bei oder stellt die von den Beaufsichtigten beauftragte Prüfgesellschaften an.¹⁵⁸ Ursprünglich war die FINMA zuständig für die Zulassung und Überwachung der Prüfgesellschaften und der leitenden Prüfer, welche Prüfungen nach den Finanzmarktgesetzen durchführen. Seit Inkrafttreten des Gesetzes zur Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften am 1. Januar 2015 ist einzig die RAB für diese Aufgaben zuständig.¹⁵⁹

2.5 Regulatorische Entwicklungen

Es werden die wichtigsten regulatorischen Entwicklungen mit Auswirkungen auf die Wirtschaftsprüfung in der EU, den USA und der Schweiz aufgezeigt. Aufgrund der Vielzahl von Vorstössen in den verschiedenen Ländern kann die folgende Übersicht nur ausgewählte, wichtige Entwicklungen wiedergeben. Sie soll dem Verständnis für den Zweck, die Aufgaben und die Einbettung der RAB in der regulatorischen Landschaft dienen.

2.5.1 Regulatorische Entwicklungen in der EU

Das Europäische Parlament billigte im April 2014 die geänderte Richtlinie und die neue Verordnung über Abschlussprüfungen. Die entsprechenden Vorgaben sind anwendbar für Berichtsjahre beginnend am oder nach dem 17. Juni 2016. Die folgenden Änderungen werden eingeführt:¹⁶⁰

Klärung der Rolle des Abschlussprüfers

- Um die Erwartungslücke zu reduzieren, verlangen die neuen Regelungen detailliertere und informativere Prüfberichte.
- Ausgeprägtere Berichtspflichten gegenüber Aufsichtsbehörden sollen zu erhöhter Transparenz führen.
- Stärkere Audit Committees sowie die Möglichkeit für 5% der Aktionäre, einen Prüferwechsel zu initiieren, sollen die Verantwortlichkeit des Prüfers stärken.

¹⁵⁶ Vgl. EIDGENÖSSISCHE FINANZMARKTAUFSICHT FINMA (2016A).

¹⁵⁷ Vgl. EIDGENÖSSISCHE FINANZMARKTAUFSICHT FINMA (2016B).

¹⁵⁸ Vgl. Art. 24 Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht („FINMAG“).

¹⁵⁹ Vgl. KEIS / IMBACH / MEIER (2015), S. 96.

¹⁶⁰ Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2014).

Strengere Unabhängigkeitsvorschriften

- Sogenannte „public-interest entities“ („PIEs“, im Wesentlichen börsennotierte Unternehmen sowie Banken und Versicherungen) sind zum Wechsel ihrer Prüfgesellschaft nach maximal 10 Jahren verpflichtet.
- Ein Verbot, gewisse prüfungsnahe Dienstleistungen für PIEs zu erbringen, soll das Risiko eines Interessenskonflikts und die Wahrscheinlichkeit der „Selbstprüfung“ minimieren.
- Zur weiteren Stärkung der Unabhängigkeit sollen die Erträge, die aus Nicht-Prüfungsdienstleistungen an PIEs generiert werden, limitiert werden.

Dynamischer und besser beaufsichtigter EU-Prüfermarkt

- Die Mobilität der Abschlussprüfung zwischen den Mitgliedstaaten soll gestärkt werden, indem International Standards on Auditing durch die EU Kommission auf Stufe EU verabschiedet werden können.
- Die Konzentration im Prüfungsmarkt auf die vier grossen Prüfungsunternehmen soll reduziert werden durch die Aufhebung von Klauseln, welche bis anhin eine Prüfung durch kleinere Unternehmen verhinderten. Die Anreize zu Joint Audits und Prüferwechseln sollen den Markt weiter öffnen.
- Zur Stärkung der Aufsicht über den Prüfsektor wird die Kooperation zwischen nationalen Revisionsaufsichtsbehörden durch die Schaffung des Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) auf EU-Stufe gefördert.

Die EU-Mitgliedstaaten¹⁶¹ sind gegenwärtig dabei, ihre nationalen Gesetzgebungen anzupassen, um die Anforderungen der EU-Richtlinie im nationalen Recht umzusetzen.

Die Massnahmen der EU-Richtlinie sind in Forschung und Praxis umstritten. Verschiedenste empirische Forschungsbeiträge bezüglich der Auswirkungen externer Prüferrotation, Joint Audits und strikter Trennung von Prüfung und Beratung zeigen Ergebnisse, die den Zielen der EU-Kommission nicht gerecht werden.¹⁶²

2.5.2 Regulatorische Entwicklungen in den USA

Auch in den USA laufen Bestrebungen, die Prüfung transparenter und unabhängiger zu gestalten. Am 15. Dezember 2015 erliess das PCAOB eine neue Regelung betreffend Prüfberichte, welche fortan den Namen des leitenden Partners (Engagement Partner)¹⁶³ sowie Informationen zu anderen an der Prüfung beteiligten

¹⁶¹ Sowie Liechtenstein, Island und Norwegen als EWR-Mitglieder.

¹⁶² Vgl. bspw. VELTE (2012), S. 317-323; vgl. VELTE (2011) S. 952; vgl. KÖHLER (2012), S. 477-481; vgl. LEIBFRIED / HÄUPTLI (2012), S. 3; vgl. STEFANI / ERNST (2011), S. 924.

¹⁶³ Bis anhin wurden Prüfberichte in den USA lediglich mit dem handgeschriebenen Firmennamen unterzeichnet.

Prüffirmen enthalten muss.¹⁶⁴ Ebenfalls diskutiert wird eine Erweiterung des Prüfberichts mit Informationen bezüglich kritischer Prüffragen, Unabhängigkeit und Verantwortlichkeiten der Prüfer.

Ein weiterer Vorstoss betrifft die Einführung von „Audit Quality Indicators“. Definierte Messgrössen zur Prüfqualität sollen einerseits den Audit Committees eine verbesserte Entscheidungsgrundlage zur Prüferwahl bieten und andererseits den Wettbewerb zwischen den Prüfgesellschaften hinsichtlich Qualitätsverbesserung forcieren. Ob die Qualitätsindikatoren auch öffentlich zur Verfügung gestellt werden, ist noch nicht entschieden.¹⁶⁵

2.5.3 Regulatorische Entwicklungen in der Schweiz

Die letzten wesentlichen regulatorischen Veränderungen in der Schweiz liegen bereits drei Jahre zurück und finden sich hauptsächlich im Bereich der Prüfung von Finanzdienstleistern. Bereits 2013 publizierte die FINMA zwei Rundschreiben zum Prüfwesen bzw. zu den Prüfgesellschaften, welche unter anderem eine Trennung von Rechnungsprüfung und Aufsichtsprüfung, ein weitgehendes Verbot einer Abstützung der Prüfungshandlungen auf Prüfungen der Internen Revision, sowie verschärfte Anforderungen an die Unabhängigkeit beinhalteten.¹⁶⁶ Im Zuge der Übertragung der Aufsicht über die Prüfgesellschaften von der FINMA zur RAB wurde das Rundschreiben „Prüfgesellschaften und leitende Prüfer“ ersatzlos gestrichen.¹⁶⁷

Für börsennotierte Unternehmen in der Schweiz gelten die vom IAASB überarbeiteten Bestimmungen zum Revisionsbericht. Neben Änderungen in der Struktur des Berichts sind neu sogenannte „Key Audit Matters“ zu nennen. Es handelt sich dabei um die wesentlichen finanziellen Risiken eines Unternehmens und die Art und Weise, wie diese im Rahmen der Prüfung angegangen wurden. Die Risiken sollen aus Sicht des Prüfers erkennbar werden. Auf freiwilliger Basis werden Zudem Angaben zur Wesentlichkeit und zum Prüfungsumfang empfohlen. Es wird erwartet, dass der neue Revisionsbericht, welcher unabhängig vom Rechnungslegungsstandard anzuwenden ist, zur Schliessung der Erwartungslücke beiträgt. Die diesbezüglichen Erfahrungen aus Ländern, welche die neuen Bestimmungen bereits anwenden (z.B. Grossbritannien, Niederlanden), sind positiv. Die Vorschriften zum neuen Revisionsbericht wurden in den Schweizer PS umgesetzt und von der RAB für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 21.12.2016 enden für anwendbar erklärt.¹⁶⁸

¹⁶⁴ Vgl. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2015A).

¹⁶⁵ Vgl. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2015B).

¹⁶⁶ Vgl. Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA (2014A).

¹⁶⁷ Vgl. Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA (2014B).

¹⁶⁸ Vgl. PRICEWATERHOUSECOOPERS (2016), S. 61-68.

3. Externe Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung

Um die Forschungsfragen und die entsprechenden Auswertungen einordnen zu können, ist ein Verständnis der Aufgaben und Funktionsweise der RAB unerlässlich. Die nachfolgenden Ausführungen geben einen groben Überblick und fassen die Tätigkeit der RAB seit ihrer Einführung zusammen. Ergänzt werden diese Erläuterungen mit Anmerkungen zum sogenannten „Peer Review“, einer alternativen Form der externen Qualitätssicherung.

3.1 Die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde

Mit der gestaffelten Einführung des neuen Revisionsrechts in den Jahren 2007 und 2008 wurde vom Gesetzgeber das Ziel verfolgt, die ordnungsgemässe Erfüllung und die Qualität von Revisionsdienstleistungen sicherzustellen. Mit dem Vollzug des neuen Rechts haben Bundesrat und Parlament die RAB beauftragt. Die in Kraftsetzung des neuen Revisionsrechts per 1. Januar 2008 führte zu neuen Anforderungen an den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers, deren Erfüllung von der RAB im Rahmen der Zulassung kontrolliert wird. Durch die von der RAB ausgeübte externe Qualitätssicherung sollen einerseits firmenbezogene Massnahmen wie die internen Abläufe und die organisatorische Ausgestaltung, andererseits die Schritte der Mandatsabwicklung kontrolliert und überwacht werden.

3.1.1 Die Aufgaben der RAB

3.1.1.1 Zulassung

Die im RAG festgehaltenen Zulassungsvorschriften haben zum Ziel, einen hohen Qualitätsstandard für Revisionen sicherzustellen, indem nur qualifizierte Berufsleute zur Revision zugelassen werden. Die Voraussetzungen zur Zulassung sind im RAG festgelegt und unterscheiden sich für Revisionsexperten, Revisoren und staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen.¹⁶⁹ Die RAB überprüft auf Gesuch hin die Zulassungsvoraussetzungen und entscheidet über die entsprechende Zulassung.¹⁷⁰ Die Zulassung wird unbefristet (natürliche Personen) resp. für die Dauer von fünf Jahren (Revisionsunternehmen) erteilt.¹⁷¹ Die Stellung von Zulassungsgesuchen läuft ausschliesslich elektronisch ab. Das Register mit den zugelassenen Revisoren wird elektronisch geführt und im Internet publiziert. Dritte haben somit einen einfachen Zugang zu Informationen bezüglich zugelassenen Revisionsstel-

¹⁶⁹ Vgl. Art. 4-10 RAG.

¹⁷⁰ Vgl. Art. 15 RAG.

¹⁷¹ Vgl. Art. 3 Abs. 2 RAG.

len und Prüfer. Die zugelassenen Prüfer nehmen Änderungen der Daten selbständig vor.¹⁷²

Die RAB ist gesetzlich verpflichtet, die dauernde Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen sicherzustellen, bei konkreten Hinweisen insbesondere der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nachzugehen und gegebenenfalls die Zulassung zu entziehen.¹⁷³ Bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erfolgt mindestens alle drei Jahre eine eingehende Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen.¹⁷⁴ Erfüllen Revisoren, Revisionsexperten oder beaufsichtigte Revisionsunternehmen die entsprechenden Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr, kann die RAB die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen.¹⁷⁵

3.1.1.2 Aufsicht

Primäres Ziel der Aufsicht über Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften ist es, das Vertrauen in den Kapitalmarkt zu fördern. Die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung soll durch die Kontrolle der Revisionsqualität direkt verbessert und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Arbeit von Revisionsunternehmen gestärkt werden.¹⁷⁶

Betroffen von der direkten Aufsicht durch die RAB sind die aktuell 33 Revisionsunternehmen, welche Publikumsgesellschaften prüfen oder sich freiwillig unterstellen lassen.¹⁷⁷ Pro Jahr führt die RAB rund 10 Inspektionen vor Ort durch. Die Mehrheit der Revisionsfirmen werden alle drei Jahre inspiziert. Die fünf grössten Anbieter werden jedes Jahr inspiziert.¹⁷⁸ Die RAB überprüft dabei die Einhaltung der gesetzlichen Pflichten und der Prüfungsstandards.¹⁷⁹

Die Inspektionen bestehen aus einem sogenannten „Firm Review“ (Prüfung der Zulassungsvoraussetzungen, der Prozesse im Bereich der Unabhängigkeit und der Existenz eines Qualitätssicherungssystems) und einem „File Review“ (risikobasierte, stichprobenweise Einsicht in die Arbeitspapiere einzelner Mandate).¹⁸⁰ Prüfungsschwergewichte werden vorab jährlich im Tätigkeitsbericht der RAB veröffentlicht. Die Ergebnisse aus der Inspektion werden den Prüfungsunternehmen in sogenannten „Comment Forms“ mitgeteilt. Die Prüfungsunternehmen haben Gelegenheit, zu den darin enthaltenen Feststellungen Stellung zu nehmen, um Miss-

¹⁷² Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2008), S. 12.

¹⁷³ Vgl. Art. 17 RAG; vgl. SANWALD (2010), S. 263.

¹⁷⁴ Vgl. Art. 16 RAG.

¹⁷⁵ Vgl. Art. 17 RAG.

¹⁷⁶ Vgl. SCHNEIDER / STIRNIMANN (2008), S. 856.

¹⁷⁷ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A), S. 33.

¹⁷⁸ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016B), S. 6-7.

¹⁷⁹ Vgl. Art. 16 RAG.

¹⁸⁰ Vgl. Art. 8 ASV-RAB.

verständnisse zu beseitigen. Anschliessend verfasst die RAB einen formellen Überprüfungsbericht.

3.1.2 Tätigkeit der RAB seit September 2007

3.1.2.1 Zulassung

Im Zuge der Einführung des Revisionsaufsichtsgesetzes gewährte die RAB den Prüfern und Prüfungsunternehmen die Möglichkeit einer provisorischen Zulassung.¹⁸¹ Bis zum Abschluss des provisorischen Zulassungsverfahrens gingen 9'587 Zulassungsgesuche bei der RAB ein. Diese wurden summarisch überprüft.¹⁸² Ende 2010 verfügten bereits 10'528 natürliche Personen und Unternehmen über eine definitive Zulassung. Die Zahl der zugelassenen natürlichen Personen ist seither ständig angestiegen, während einige Revisionsunternehmen später auf eine Zulassungserneuerung verzichteten. Ende 2015 verfügten 11'940 natürliche Personen und Unternehmen über eine Zulassung der RAB.¹⁸³

Häufigste Gründe für abgelehnte Zulassungsgesuche im Rahmen der Erstzulassungen waren die fehlende Fachpraxis in der Revision (natürliche Personen) sowie die Nichterfüllung der Quoren gemäss Art. 6 RAG (Revisionsunternehmen).¹⁸⁴ Die Feststellungen der RAB aus Zulassungserneuerungen bzw. der laufenden Überwachung der Zulassungsvoraussetzungen von Revisionsunternehmen sind in den letzten Jahren im Wesentlichen dieselben geblieben. Verbesserungswürdig sind die Wahrnehmung der Melde- und Mitwirkungspflichten der Revisionsunternehmen, die Einhaltung der Vorschriften bezüglich der Existenz eines Qualitätssicherungssystems, sowie die Wahrung der Unabhängigkeit, insbesondere im Annahmeprozess neuer geprüfter Unternehmen.¹⁸⁵

Seit dem 1. Januar 2015 ist die RAB auch zuständig für die Zulassung von Prüfungsgesellschaften und leitenden Prüfern, die im Finanzmarktbereich eine spezialgesetzliche Zulassung benötigen.¹⁸⁶ Die entsprechenden Zulassungen der FINMA sind nicht mehr gültig. Per 31. Dezember 2015 waren 18 Prüfungsgesellschaften und 212 leitende Prüfer für die Prüfung nach den Finanzmarktgesetzen zugelassen.¹⁸⁷

¹⁸¹ Das provisorische Zulassungsverfahren wurde am 31. Dezember 2007 abgeschlossen; vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2008), S. 11.

¹⁸² Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2008), S. 11-12.

¹⁸³ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A), S. 33.

¹⁸⁴ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011B), S. 9-10.

¹⁸⁵ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 34-42.

¹⁸⁶ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2015), S. 10.

¹⁸⁷ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A), S. 37-38.

3.1.2.2 Aufsicht

Seit Inkrafttreten des RAG hat die RAB insgesamt 77 Überprüfungen von beaufsichtigten Revisionsunternehmen und 148 File Reviews abgeschlossen. 18 der 20 SMI-Gesellschaften wurden bis 31. Dezember 2015 einem File Review unterzogen.¹⁸⁸

Eine Analyse der RAB zu den Feststellungen aus ihrer Aufsichtstätigkeit von 2008 bis 2013 zeigt Verbesserungen in den Qualitätssicherungssystemen bei den fünf grössten Revisionsgesellschaften. Bei den übrigen beaufsichtigten Unternehmen fanden sich noch Schwächen im Unterhalt und der Weiterentwicklung der Qualitätssicherungssysteme. Sowohl bei den grösseren als auch bei den übrigen Revisionsunternehmen stellte die RAB Schwachstellen in der Unabhängigkeit fest. Bei den grösseren Unternehmen bildeten das Personalwesen und die Auftragsdurchführung jeweils einen weiteren wesentlichen Anteil der Feststellungen. Im Personalwesen erfolgten Zielvereinbarungen und Leistungsbeurteilung für Mitarbeiter teilweise ungenügend.

Bei der Auftragsdurchführung wurden wiederholt Feststellungen zu Form, Zeitpunkt und Verantwortlichkeiten im Konsultationsprozess sowie zur Objektivität und Fachkompetenz des Engagement Quality Control Reviewer identifiziert. Bei den kleineren Revisionsunternehmen stellte die RAB vermehrt Mängel im Bereich der Nachkontrolle fest. Diese betrafen die Selektion der zu überprüfenden Mandate, den Umfang der Nachkontrolle oder auch inhaltliche Aspekte (so wurden in den Nachkontrollen bspw. häufig nur formelle Faktoren berücksichtigt).¹⁸⁹

Im Falle der fünf grössten Revisionsgesellschaften betrafen die Feststellungen besonders häufig die Themen *Prüfungsnachweise*, *geschätzte Werte* und die *Verwertung der Arbeit Anderer*.¹⁹⁰ Bei den kleineren Revisionsunternehmen war der Anteil Feststellungen zu *Prüfungsnachweisen* bedeutend grösser als bei den grösseren Unternehmen, hingegen waren bei grösseren Unternehmen mehr Feststellungen zur *Qualitätssicherung* zu verzeichnen, was die RAB auf die höhere Komplexität der betreuten Mandate und die Grösse der Prüfungsteams zurückführt.¹⁹¹

Als Grundursache der Feststellungen bezeichnete die RAB Schwachstellen in folgenden Punkten:

- Kritische Grundhaltung des Prüfers,
- Rollen innerhalb des Prüfungsteams,

¹⁸⁸ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A), S. 10.

¹⁸⁹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 15-16.

¹⁹⁰ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 17; vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A), S. 12.

¹⁹¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 18; vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A), S. 12.

- Aus- und Weiterbildung,
- Regelungen und Massnahmen.¹⁹²

3.1.2.3 Internationale Zusammenarbeit

International gelten die meisten Revisionsaufsichtsgesetze auch für die Revisionsorgane von ausländischen, an einer nationalen Börse kotierten Publikumsgesellschaften. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit der gegenseitigen Anerkennung und Zusammenarbeit mit ausländischen Aufsichtsbehörden. Seit 2007 hat die RAB hierbei wesentliche Fortschritte erreicht.

Die EU Kommission hat mit Entscheid vom 19. Januar 2011 beschlossen, das Aufsichtssystem der Schweiz bzw. der RAB über die Revisoren und Revisionsunternehmen als gleichwertig zu anerkennen. Auf Grundlage dieses Beschlusses können EU Mitgliedstaaten auf die Aufsichtstätigkeit der RAB abstellen. Inwieweit sich die Mitgliedstaaten auf Grundlage dieses Beschlusses auf die Aufsichtstätigkeit der RAB abstützen werden, wird in einer Kooperationsvereinbarung zwischen der RAB und den mitgliedstaatlichen Aufsichtsbehörden geregelt.¹⁹³ Mit den Aufsichtsbehörden aus Deutschland, den Niederlanden, Frankreich, Liechtenstein, Luxemburg, Finnland und dem Vereinigten Königreich konnten bereits entsprechende Absichtserklärungen vereinbart werden.¹⁹⁴ Diese Absichtserklärungen sind nicht rechtsverbindlich, stellen aber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und Informationsübermittlung ein Mittel zur Abstimmung unter den beteiligten Aufsichtsbehörden dar.

Ein weiterer, wichtiger Partner in der internationalen Zusammenarbeit stellt das PCAOB dar. Nach dem gehäuften Auftreten von Prüfversagen in den USA verabschiedete der U.S. Congress den Sarbanes-Oxley Act 2002, welcher die Prüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen neu regulierte. Die Selbstregulierung der Prüfungsbranche und die Qualitätsüberprüfung durch Konkurrenzunternehmen wurden abgelöst durch das PCAOB, welches fortan die Regulierung und Überwachung der Prüfer kotierter Unternehmen übernahm. Betreut eine Prüffirma mehr als 100 Kunden, wird sie vom PCAOB jährlich überprüft, bei weniger als 100 Kunden erfolgt die Inspektion alle drei Jahre.¹⁹⁵ Auch das PCAOB hat sich den Investorenschutz und die Verbesserung der Prüfqualität zum Ziel gesetzt.¹⁹⁶ Es entwickelt und erlässt zudem die Prüfstandards für registrierte Prüfungsunternehmen.¹⁹⁷ Die Inspektionsberichte des PCAOB bestehen aus vier Teilen, wobei zwei

¹⁹² Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 19.

¹⁹³ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011C).

¹⁹⁴ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 49; vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2015), S. 24.

¹⁹⁵ Vgl. KNECHEL / SALTERIO / BALLOU (2007), S. 18.

¹⁹⁶ Vgl. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016A).

¹⁹⁷ Vgl. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016B).

davon – darunter ausgewählte Feststellungen sowie die Stellungnahme des inspierten Unternehmens – auf der Homepage des PCAOB publiziert werden.¹⁹⁸ Die RAB hat mit dem PCAOB eine Erklärung zur Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung von Revisionsgesellschaften abgeschlossen (Statement of Protocol, SoP). Die Voraussetzungen für eine vertiefte Zusammenarbeit zwischen der Schweiz und den USA bei der Beaufsichtigung von Revisionsfirmen, namentlich die Durchführung gemeinsamer grenzüberschreitender Inspektionen (Joint Inspections), sind somit erfüllt. Am 4. April 2014 wurde die Vereinbarung mit dem PCAOB mit einem Nachtrag zum ursprünglichen SoP unbefristet verlängert.¹⁹⁹ Gestützt auf das SoP wurden bis Ende 2015 sechs Schweizer Revisionsunternehmen von der RAB und vom PCAOB gemeinsam überprüft.²⁰⁰

3.2 Peer Reviews

Die Notwendigkeit und der Zweck einer staatlichen Revisionsaufsichtsbehörde kann nicht beurteilt werden, ohne auch alternative Formen der externen Qualitätssicherung zu beleuchten. Am bekanntesten dürfte dabei das System der „Peer Review“ sein, die Qualitätsbeurteilung durch eine gleichrangige Person oder ein gleichrangiges Unternehmen.

Unter Peer Review wird allgemein die Überprüfung der Einhaltung der Qualitätssicherungssysteme von Prüfungsunternehmen durch andere Prüfer verstanden.²⁰¹ Das Ziel eines Peer Review ist somit die Schlussfolgerung durch einen Prüfer bzw. ein Prüfungsunternehmen, ob die von ihm kontrollierte Prüffirma ein angemessenes Qualitätssicherungssystem definiert hat und diesem in der Praxis auch folgt.

In der Schweiz ist ein Peer Review System neu vorgesehen für Revisionsunternehmen, welche nur eingeschränkte Revisionen durchführen und kein internes Qualitätssicherungssystem betreiben. Diese müssen sich stattdessen ab dem 1. September 2016 *einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Berufstätigkeit durch gleichrangige Berufsleute* anschliessen.²⁰² Dies gilt ebenso für Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, also über ein Qualitätssicherungssystem verfügen, jedoch mangels interner Ressourcen keine interne Überwachung durch einen gleichwertig qualifizierten Reviewer sicherstellen können. Dabei stellt sich die Problematik, dass die Vertraulichkeit der Mandantendaten

¹⁹⁸ Vgl. PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016C).

¹⁹⁹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014B).

²⁰⁰ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 30-31.

²⁰¹ Vgl. ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 22.

²⁰² Art. 9 Abs. 2 RAV.

jederzeit zu wahren und das Revisionsgeheimnis zu beachten ist, was unter Umständen spezielle Vereinbarungen in den Auftragsbedingungen erfordert.²⁰³

Eine wesentlich längere Historie weist das Peer Review-System in den USA auf. Es wurde 1977 als Folge öffentlich bekannt gewordener Fälle von Prüfversagen eingeführt. Das American Institute of Chartered Public Accountants („AICPA“) gründete die SEC Practice Section („SECPS“) für Prüfungsunternehmen, welche SEC-kotierte Unternehmen prüfen sowie die Private Companies Practice Section („PCPS“) für Prüffirmen, die nur Nicht-SEC Kunden betreuen mit dem Unterschied, dass sich SECPS-Mitglieder mindestens alle drei Jahre einem Peer Review unterziehen mussten.²⁰⁴ Typischerweise wählte das zu überprüfende Unternehmen seinen Reviewer, ein anderes Prüfungsunternehmen, selber. Möglich war auch die Entsendung eines Reviewteams durch das AICPA.²⁰⁵

Auch nach der Einführung der staatlichen Revisionsaufsicht durch das PCAOB für die Prüfer börsenkotierter Unternehmen erfordert die Mitgliedschaft beim AICPA Peer Reviews.²⁰⁶ Die AICPA-Peer Reviews konzentrieren sich nun auf die Prüfung von nicht börsenkotierten Unternehmen.²⁰⁷

Die AICPA-Peer Reviews fokussieren primär auf die allgemeine Qualität des Prüfungsunternehmens, wobei die Reviewer ihr Urteil basierend auf der Durchsicht von Handbüchern, Checklisten, Interviews mit Prüfmitarbeitern sowie den Arbeitspapieren von Prüfmandaten fällen. Aus den Peer Reviews resultiert ein unmodifizierter oder modifizierter Review-Bericht. Modifiziert werden Review-Berichte, wenn ernsthafte („serious“) Schwachstellen festgestellt wurden, welche dazu führten, dass das Prüfungsunternehmen die Prüfstandards nicht vollständig eingehalten hat. Schwachstellen, die zwar wesentlich („significant“), jedoch nicht „serious“ sind, werden im unmodifizierten Review-Bericht offengelegt. In der Praxis werden Review-Berichte nur selten modifiziert, was den Verdacht auslöste, dass Reviewer die Prüfungsunternehmen nicht strikte genug überwachten.²⁰⁸

²⁰³ Vgl. EXPERTSUISSE (2016A), S. 92

²⁰⁴ Vgl. ANANTHARAMAN (2012), S. 57.

²⁰⁵ Vgl. ARENS / ELDER / BEASLEY (2003), S. 22.

²⁰⁶ Vgl. AICPA (2016).

²⁰⁷ Vgl. LENNOX / PITTMAN (2010), S. 87.

²⁰⁸ Vgl. LENNOX / PITTMAN (2010), S. 86.

Teil II: Untersuchungsaufbau

4. Wissenschaftlicher Kontext

4.1 Bestehende empirische Befunde

Nachfolgende Ausführungen geben einen Überblick zu bisherigen Forschungsergebnisse zur Effektivität eines Revisionsaufsichtskonzepts und den Auswirkungen auf die Prüfung. Dabei wird eine Unterteilung in *Untersuchungen zur Selbstregulierung* und *Studien zu staatlichen Aufsichtsmodellen* vorgenommen.

4.1.1 Untersuchungen zur Selbstregulierung

Wissenschaftliche Untersuchungen zur Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfung stammen vornehmlich aus den USA. Die Effektivität des von der AICPA organisierten Systems der Peer Reviews wird durch mehrere Studien in Frage gestellt. Kritisiert werden hauptsächlich die geringe Anzahl negativ ausfallender Peer Review-Berichte²⁰⁹ sowie die fehlende Unabhängigkeit der Reviewer von den zu untersuchenden Prüfgesellschaften.²¹⁰ Die nachfolgend vorgestellten Studien sind betreffend Methodik oder Thematik für die vorliegende Untersuchung von Bedeutung. Sie zeigen auch positive Aspekte von Peer Reviews hinsichtlich der Auswirkungen und Akzeptanz bei den Prüfungsunternehmen auf. Die Ergebnisse dieser und weiterer relevanter Peer Review-Studien werden in Abbildung 4/1 zusammengefasst.

4.1.1.1 McCabe / Luzi / Brennan (1993)

MCCABE / LUZI / BRENNAN (1993) befragten die Managing Partner von 254 US-Prüfungsunternehmen hinsichtlich ihrer Einschätzung des AICPA Peer Review-Programms.²¹¹ In einer Pilotstudie wurden 20 mögliche Dimensionen von Nutzen und Kosten des Programms identifiziert. Die Adressaten wurden gebeten, diese mittels einer Likert-Skala zu bewerten.²¹²

Es stellt sich heraus, dass die Mehrheit der Managing Partner dem Peer Review-System positiv gegenüber steht. Sie sind der Ansicht, dass dadurch die Qualitätskontrolle, die Einhaltung von Berufsgrundsätzen und das Prestige ihres Prüfungsunternehmens verbessert werden. Allerdings sind sie nicht der Meinung, dass es durch die Peer Reviews zu weniger Fehlbeurteilungen kommt. Auch werden der benötigte Zeitaufwand und die Kosten von Peer Reviews kritisch beurteilt.²¹³

²⁰⁹ Vgl. z.B. HILARY / LENNOX (2005), S. 218.

²¹⁰ Vgl. z.B. ANANTHARAMAN (2007), S. 4-5.

²¹¹ Vgl. MCCABE / LUZI / BRENNAN (1993), S. 108.

²¹² Vgl. MCCABE / LUZI / BRENNAN (1993), S. 110.

²¹³ Vgl. MCCABE / LUZI / BRENNAN (1993), S. 108.

4.1.1.2 Alam / Hoffman / Meier (2000)

Mittels einer schriftlichen Erhebung bei Prüfungsunternehmen, Prüfkunden, Banken und Finanzanalysten adressierten ALAM / HOFFMAN / MEIER (2000) die Frage, ob das AICPA Peer Review-Programm geeignet ist, die Prüftätigkeit von US-Prüfungsunternehmen zu regulieren.²¹⁴ Dabei interessierten insbesondere Unterschiede in der Beurteilung der Effektivität von Peer Reviews zwischen den Anspruchsgruppen. Die Autoren identifizierten sechs Primärziele des Peer Reviews und forderten die Adressaten des Fragebogens auf, diese nach Wichtigkeit auf einer Likert-Skala einzuordnen und die Effektivität der Reviews bezüglich des bedeutendsten Ziels zu beurteilen. Der Fragebogen wurde an eine Zufallsstichprobe aus allen vier Anspruchsgruppen gesandt. Die zugrundeliegenden Hypothesen besagten, dass sich die Gruppen bezüglich Einschätzung der relativen Bedeutung der Ziele, der Zielerreichung und weiterer Charakteristika von Peer Reviews signifikant unterscheiden.²¹⁵

Die Umfrageergebnisse bestätigen teilweise die Hypothese, wonach sich die Gruppen hinsichtlich ihrer Einschätzung der Bedeutung von verschiedenen Zielen des Peer Reviews unterscheiden. Allerdings zeigt sich, dass die Befragten unabhängig ihrer Gruppenzugehörigkeit die „Verbesserung der Prüftätigkeit“ sowie „Selbstregulierung“ als bedeutendste Ziele befinden. Hinsichtlich der möglichen weiteren Ziele zeigen sich wesentliche Unterschiede zwischen den Gruppen. Die erwarteten Divergenzen unter den Gruppen bezüglich Beurteilung der Zielerreichung bestätigen sich jedoch nicht: Sämtliche Anspruchsgruppen stimmen überein, dass das primäre Ziel der „Verbesserung der Prüftätigkeit“ erreicht wurde.²¹⁶

Aus den Ergebnissen leiten die Autoren folgende Implikationen ab: Prüfkunden können durch Peer Reviews eine gewisse Bestätigung der Qualität der Arbeit und Selbstregulierung ihrer Wirtschaftsprüfer erlangen. Die Prüfungsunternehmen ihrerseits sollten eine regelmässige Überprüfung durch Peer Reviews sicherstellen, da diese übereinstimmend von allen Gruppen als effektives Instrument zur Qualitätsmessung angesehen wird. Dem Berufsstand wird empfohlen, Zweck und Eigenschaften des Peer Review Programms klarer zu definieren.²¹⁷

4.1.1.3 Casterella /Jensen / Knechel (2009)

Unter Verwendung der Daten einer Versicherungsgesellschaft, welche Berufshaftpflichtsrisiken von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften abdeckt, untersuchten CASTERELLA /JENSEN / KNECHEL (2009) den Zusammenhang zwischen den Ergebnissen aus AICPA Peer Reviews und beobachtbarer Prüfqualität. Schlechte Prüfqua-

²¹⁴ Vgl. ALAM / HOFFMAN / MEIER (2000), S. 409.

²¹⁵ Vgl. ALAM / HOFFMAN / MEIER (2000), S. 413-414.

²¹⁶ Vgl. ALAM / HOFFMAN / MEIER (2000), S. 422-423.

²¹⁷ Vgl. ALAM / HOFFMAN / MEIER (2000), S. 423-424.

lität wurde dabei indirekt mittels Haftungsklagen aufgrund schlechter Prüfleistung gemessen.²¹⁸ Die Daten der Versicherungsgesellschaft ermöglichten den Autoren die Erfassung von Haftungsklagen, die nicht gerichtlich ausgetragen wurden. Im Kontext der Prüfqualität ist dies besonders bedeutsam, da angenommen wird, dass aussergerichtliche Einigungen mit dem Kläger auf eine Schuldanerkennung des Prüfers hindeuten.²¹⁹

Die Ergebnisse aus der Analyse von 79 Haftungsklagen zwischen 1987 und 2000 und den entsprechenden Peer Review-Berichten verdeutlichen, dass die Anzahl und Art der Review-Feststellungen in Verbindung stehen mit dem Risiko einer Haftungsklage (schlechter Prüfqualität).²²⁰ Die Autoren schliessen daraus, dass AICPA Peer Reviews die Qualität der untersuchten Prüfgesellschaften messen und Prüfmängel vorhersagen können.

4.1.1.4 Anantharaman (2012)

Für 407 Revisionsunternehmen in den USA, welche zwischen 2000 und 2007 sowohl einer Peer Review als auch einer PCAOB-Inspektion unterzogen wurden, verglich ANANTHARAMAN (2012) die entsprechenden Resultate aus Selbstregulierung und staatlicher Aufsicht.²²¹

Für 25.3% der Stichprobe fallen die Ergebnisse aus Peer Reviews besser aus als aus die Resultate aus PCAOB-Inspektionen; für 12.8% resultiert aus den Peer Reviews ein schlechteres Resultat als aus den nachfolgenden PCAOB-Inspektionen. Die Autorin stellt fest, dass die Peer Review-Ergebnisse für Prüfungsunternehmen, welche ihre Reviewer selbst auswählen oder durch frühere Beziehungen eng ihnen verbunden sind, positiver ausfallen als die Resultate späterer PCAOB-Inspektionen. Je geringer die geographische und strategische Distanz zum geprüften Unternehmen, desto kritischer fallen die Peer Reviews aus.²²² Dies deutet einerseits auf ein besseres Verständnis des Geschäftsumfeldes seitens der Reviewer, andererseits auf das Vorliegen eines stärkeren Wettbewerbs hin. Die Studie verdeutlicht die Stärken und Schwächen des Peer Review-Ansatzes, indem sie sowohl die Problematik der fehlenden Unabhängigkeit als auch das vorteilhafte „nahe“ Wissen des Reviewers in Bezug auf das Geschäftsumfeld des geprüften Unternehmens nachzuweisen vermag.

²¹⁸ Vgl. CASTERELLA / JENSEN / KNECHEL (2009), S. 717-718.

²¹⁹ Vgl. CASTERELLA / JENSEN / KNECHEL (2009), S. 717.

²²⁰ Vgl. CASTERELLA / JENSEN / KNECHEL (2009), S. 714-715.

²²¹ Vgl. ANANTHARAMAN (2012), S. 62.

²²² Vgl. ANANTHARAMAN (2012), S. 56.

Abbildung 4/1: Übersicht Forschungsbeiträge zur Selbstregulierung

Forschungsbeitrag	Wesentliche Resultate
Selbstregulierung	
<p>Wallace 1991:</p> <p><i>Peer review filings and their implications in evaluating self-regulation</i></p> <p>Inhaltsanalyse von Peer Review Berichten, multivariate Auswertungsverfahren</p>	<p>Es wird kein statistischer Zusammenhang zwischen der Art des Reviewers (AICPA Review Team oder ein anderes, selbstgewähltes Review Team aus einem Konkurrenzunternehmen) oder der überprüften Prüfgesellschaft (Big 8, Big 15, übrige) mit der Anzahl Feststellungen in Peer Review-Berichten festgestellt. Untersucht wurden 352 Review-Berichte aus den Jahren 1980 bis 1986, wovon lediglich ein Bericht ein negatives Gesamturteil enthielt.</p>
<p>McCabe / Luzi / Brennan 1993:</p> <p><i>Managing partners' perceptions of peer review</i></p> <p>Schriftliche Befragung</p>	<p>Die Mehrheit der Prüfungsunternehmen steht dem Peer Review-System positiv gegenüber und ist der Ansicht, dass die Qualitätskontrolle, die Einhaltung von Berufsgrundsätzen und das Prestige ihres Prüfungsunternehmens verbessert werden. Die antwortenden Prüfungsunternehmen sind nicht der Meinung, dass es durch die Peer Reviews zu weniger Fehlbeurteilungen kommt.</p>
<p>Fogarty 1996:</p> <p><i>The imagery and reality of peer review in the U.S.: insights from institutional theory</i></p> <p>Institutionenökonomische Analyse</p>	<p>Reviewer haben Anreize zu guten Review-Ergebnissen. Beanstandungen oder gar eingeschränkte Review-Berichte werden nur zurückhaltend angebracht.</p>
<p>Grant / Bricker / Shiptsova 1996:</p> <p><i>Audit quality and professional self-regulation: a social dilemma perspective and laboratory investigation</i></p> <p>Experimentelle Tests</p>	<p>Mittels Experimenten mit 142 fortgeschrittenen Accounting-Studierenden werden die Prüfqualitätsentscheide über mehrere Perioden bei fehlender Regulierung sowie unter einem Peer Review-System erhoben. Die Qualitätsentscheide bei vorherrschender Peer Review-Kontrolle fallen im Vergleich zum nichtregulierten Umfeld höher aus.</p>
<p>Alam / Hoffman / Meier 2000:</p> <p><i>Perceptions of the peer review program of the accounting profession: implications for management</i></p> <p>Schriftliche Befragung</p>	<p>Die verschiedenen Anspruchsgruppen von AICPA Peer Reviews sind sich einig, dass Peer Reviews zur Verbesserung der Prüftätigkeit und der Selbstregulierung der Prüfungsunternehmen beitragen sollen, und dass diese Ziele durch das Peer Review-Programm auch erreicht werden. Die Bedeutung und Erreichung weiterer Ziele der Peer Reviews werden jedoch unterschiedlich beurteilt.</p>
<p>Woodlock / Claypool 2001:</p> <p><i>Your audit committee: how to cope with the end of the "rubber stamp" era</i></p> <p>Schriftliche Befragung</p>	<p>Die Resultate aus der schriftlichen Befragung zeigen, dass 69% der Audit Committees den Prüfer ohne vorherige Konsultation der Peer Review-Resultate zur Wahl empfehlen.</p>
<p>Hilary / Lennox 2005:</p> <p><i>The credibility of self-regulation: evidence from the accounting profession's peer review program</i></p> <p>Inhaltsanalyse von Peer Review Berichten, multivariate Auswertungsverfahren</p>	<p>Die aus den Peer Reviews gewonnenen Informationen beeinflussen die Entscheidungsfindung der Kunden zum Prüferwechsel. Peer Reviews stellen somit ein Signal für Prüfqualität dar.</p>

<p>Russell / Armitage 2006:</p> <p><i>Peer review effectiveness: An analysis of potential loopholes within the USA peer review program</i></p> <p>Schriftliche Befragung</p>	<p>17.5% der antwortenden Prüfungsunternehmen haben nach Absprache mit dem Peer Reviewer die zu untersuchenden Prüfmandate selbst ausgewählt. Zwei Unternehmen haben bereits absichtlich relevante Prüfstandards oder Berufsgrundsätze nicht beachtet aufgrund der Tatsache, dass eine Auswahl des Mandats zum Peer Review höchst unwahrscheinlich ist.</p>
<p>Casterella / Jensen / Knechel 2009:</p> <p><i>Is self-regulated peer review effective at signalling audit quality?</i></p> <p>Inhaltsanalyse der Daten einer Versicherungsgesellschaft von Berufshaftpflichtsrisiken, multivariate Auswertungsverfahren</p>	<p>Es besteht ein Zusammenhang zwischen Anzahl und Art der Review-Feststellungen und dem Risiko einer Haftungsklage (schlechte Prüfqualität). AICPA Peer Reviews vermögen die Qualität der untersuchten Prüfgesellschaften zu messen und können Prüfmängel vorhersagen.</p>
<p>Anantharaman 2012:</p> <p><i>How objective is peer review: Evidence from self-regulation of the accounting profession</i></p> <p>Inhaltsanalyse von Peer Review- und PCAOB-Inspektionsberichten</p>	<p>Peer Review-Berichte fallen positiver aus als nachfolgende PCAOB-Inspektionsberichte, wenn Prüfungsunternehmen ihre Reviewer selber wählen können oder mit diesen eng verbunden sind. Peer Reviews durch Reviewer, die dem überprüften Unternehmen sehr ähnlich sind, fallen kritischer aus.</p>

4.1.2 Studien zu staatlichen Aufsichtsmodellen

Untersuchungen zur Effektivität der staatlichen Revisionsaufsicht sind mit zahlreichen Forschungsproblemen verbunden. In manchen Ländern, so auch in der Schweiz, sind die Inspektionsresultate nicht öffentlich zugänglich. Des Weiteren treffen die Aufsichtsbehörden eine risikobasierte Auswahl an Firmen, die inspiert werden, was die Repräsentativität der vorhandenen Stichprobe einschränkt. Analysen von Inspektionsberichten und den Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht werden zudem überlagert von zahlreichen anderen Einflussfaktoren wie Verhaltensänderungen auf Kunden- und Prüferseite als Reaktion auf das veränderte Aufsichtsumfeld.²²³ Trotzdem zeigt unterdessen eine Vielzahl von Studien aus den USA auf, dass sich PCAOB-Inspektionen insbesondere für kleinere Prüfungsunternehmen möglicherweise positiv auf die Prüfqualität auswirken. Nachfolgend werden die Ergebnisse ausgewählter relevanter Untersuchungen vorgestellt. Abbildung 4/2 gibt eine Übersicht zu diesen und weiteren thematisch verwandten Forschungsergebnissen.

4.1.2.1 Lennox / Pittman (2010)

LENNOX / PITTMAN (2010) untersuchten den unterschiedlichen „Informationswert“ von Peer Review-Berichten und PCAOB-Inspektionsberichten. Sie gingen der Frage nach, ob die Ablösung der Selbstregulierung mittels Peer Reviews durch staatliche PCAOB-Aufsicht zu einer zuverlässigeren Offenlegung der Prüfqualität

²²³ Vgl. KNECHEL et al. (2013), S. 411.

geführt hat. Der Informationswert wird als hoch angesehen, wenn Marktteilnehmer von Prüfern mit schlechten Inspektionsresultaten zu solchen mit positiven Beurteilungen wechseln.

Die Autoren untersuchten 545 Inspektionsberichte und 1982 Peer Review-Berichte aus dem Zeitraum von 2004 bis 2007. Sie stellen fest, dass die freie Wahl der Peer Reviewer dazu führt, dass nach negativen Review-Berichten vermehrt Reviewer-Wechsel auftreten.²²⁴ Prüffirmen mit schlechten Review-Berichten verliessen das Peer Review-Programm eher als solche mit guten Review-Resultaten.²²⁵ Bezüglich der ursprünglichen Forschungsfrage zum Informationswert der beiden unterschiedlichen Berichte wird festgestellt, dass der Informationswert von PCAOB-Inspektionsberichten im Vergleich zu Peer Review Berichten gering ist.²²⁶ Mögliche Gründe sind das darin fehlende Urteil über die allgemeine Qualität des Prüfungsunternehmens sowie die nicht offengelegten Informationen über das Qualitätssicherungssystem der Prüffirma (beide Informationen sind dagegen in Peer Review-Berichten enthalten).

4.1.2.2 Daugherty / Tervo (2010)

Die Studie von DAUGHERTY / TERVO (2010) fokussiert auf kleinere US-Prüfungsunternehmen²²⁷, welche vom PCAOB alle drei Jahre einer Inspektion unterzogen werden. Die Autoren befragten 461 Prüfungsunternehmen mittels eines Fragebogens, der Aussagen zum PCAOB-Inspektionsprozess und zu den Auswirkungen auf die Prüfung und das Prüfungsunternehmen enthielt. Die Aussagen waren jeweils von der Person, welche im Unternehmen am meisten Erfahrung mit PCAOB-Inspektionen hat, anhand einer Likert-Skala zu bewerten.²²⁸

Die Analyse der Daten zeigt Unterschiede zwischen kleineren (maximal 10 Mitarbeiter), mittleren (11-40 Mitarbeiter) und grossen (über 40 Mitarbeiter) Prüfungsunternehmen auf. Die kleinen Unternehmen sind nicht der Ansicht, dass sich durch die Inspektionen die Prüfqualität erhöht hat, während mittlere und grosse Unternehmen eine gewisse Qualitätsverbesserung feststellen.²²⁹ Ebenso kritisch beurteilen kleine Prüffirmen den Effekt der PCAOB-Inspektionen auf das Ansehen der Wirtschaftsprüfung in der Gesellschaft und auf Haftungsrisiken.²³⁰ Hinsichtlich des Inspektionsprozesses fallen die Beurteilungen der Prüfungsunternehmen recht positiv aus. Die Inspektoren verfügen über angemessenes techni-

²²⁴ Vgl. LENNOX / PITTMAN (2010), S. 85.

²²⁵ Vgl. LENNOX / PITTMAN (2010), S. 94.

²²⁶ Vgl. LENNOX / PITTMAN (2010), S. 101.

²²⁷ Prüfunternehmen mit höchstens 100 börsenkotierten Prüfkunden.

²²⁸ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 192.

²²⁹ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 195.

²³⁰ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 203.

sches Wissen und eine professionelle Arbeitsweise.²³¹ Gesamthaft lässt sich über die Zeit eine positivere Beurteilung des Inspektionsprozesses feststellen: Prüfungsunternehmen, die zum ersten Mal inspiziert wurden, sind dem PCAOB gegenüber wesentlich kritischer eingestellt als Unternehmen, welche bereits mehrmals einer Inspektion unterzogen wurden.²³²

Die Studie macht deutlich, dass die Fachkenntnis des PCAOB von den Prüfungsunternehmen kaum angezweifelt wird. Der Zufriedenheitsgrad nimmt auf allen Ebenen mit steigender Firmengrösse zu. Daraus schliessen die Autoren, dass der Inspektionsprozess für sehr kleine Prüfungsunternehmen noch verbessert werden sollte.²³³

4.1.2.3 De Fuentes / Illueca / Pucheta-Martinez (2010)

In einer der wenigen europäischen Studien untersuchten DE FUENTES / ILLUECA / PUCHETA-MARTINEZ (2010), ob nach Ankündigung einer Inspektion durch die spanische Aufsichtsbehörde eine Veränderung des Prüferverhaltens feststellbar ist. Insbesondere soll gezeigt werden, ob disziplinarische Massnahmen durch die Aufsichtsbehörde (Sanktionen) die Prüfqualität des betroffenen Prüfungsunternehmens zu verbessern vermögen.²³⁴ Sanktionen der Aufsichtsbehörde werden in Spanien öffentlich publiziert. Publierte Sanktionen können die Reputation von Prüfungsunternehmen stark beschädigen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Prüfer starke Anreize haben, ihre Prüfprozesse im Zuge einer externen Inspektion zu verbessern, um dann die Sanktionen Fehlern in der Vergangenheit zuzuschreiben.

Zur Messung der Prüfqualität wurden die Vermeidung von Verlusten und willkürliche Abschreibungen in den Jahresberichten von Prüfkunden analysiert.²³⁵ Die Grössen wurden verglichen zwischen Kunden von sanktionierten und nicht sanktionierten Prüfungsunternehmen und zwischen Rechnungsperioden vor und nach der Inspektion des Prüfers.²³⁶ Die Resultate zeigen, dass die Prüfqualität sanktionierter Prüfunternehmer deutlich geringer ist als die Qualität von Prüfungsunternehmen ohne Sanktionen. Gleichzeitig lässt sich eine signifikante Verhaltensänderung der Prüfungsunternehmen als Folge der Inspektionen nachweisen: Die Prüfqualität steigt nach Beginn des Inspektionsprozesses stark an, sei es um das Inspektionsresultat zu beeinflussen, oder um die Reputationsfolgen einer möglichen Sanktion zu mindern.²³⁷

²³¹ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 205.

²³² Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 211.

²³³ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 189.

²³⁴ Vgl. DE FUENTES / ILLUECA / PUCHETA-MARTINEZ (2010), S. 11-15.

²³⁵ Vgl. DE FUENTES / ILLUECA / PUCHETA-MARTINEZ (2010), S. 18.

²³⁶ Vgl. DE FUENTES / ILLUECA / PUCHETA-MARTINEZ (2010), S. 15.

²³⁷ Vgl. DE FUENTES / ILLUECA / PUCHETA-MARTINEZ (2010), S. 33-34.

4.1.2.4 Gramling / Krishnan / Zhang (2011)

GRAMLING / KRISHNAN / ZHANG (2011) gingen der Frage nach, ob sich das Prüfverhalten von Prüffirmen ändert, wenn deren PCAOB-Inspektionsbericht Schwachstellen nennt. Verhaltensänderungen wurden gemessen anhand der Bereitschaft der Prüfungsunternehmen, in ihrem Bericht auf Probleme in der Fortführungsfähigkeit des geprüften Unternehmens hinzuweisen, wenn sich dieses in einer finanziell schwierigen Lage befindet.^{238,239} Die Hypothese lautete, dass Prüfungsunternehmen mit Schwachstellen im PCAOB-Inspektionsbericht darauffolgend eher bereit sind, Fortführungsschwierigkeiten in ihren Prüfberichten zu erwähnen. Die Studie konzentrierte sich auf Prüfungsunternehmen, welche alle drei Jahre einer PCAOB-Inspektion unterzogen werden.²⁴⁰ Es wurden die Inspektionsberichte von 202 Prüfungsunternehmen aus den Jahren 2004 bis 2006 untersucht. Diese Prüfungsunternehmen haben im betrachteten Zeitraum 1'648 Jahresabschlüsse geprüft, die auf eine angespannte finanzielle Situation hindeuten.²⁴¹

Die Resultate bestätigen die Annahme, dass sich Prüfungsunternehmen, bei denen das PCAOB Schwachstellen festgestellt hat, in den darauffolgenden Perioden konservativer verhalten: Diese Unternehmen haben nach dem entsprechenden Inspektionsbericht wesentlich häufiger auf eine Beeinträchtigung der Fortführungsannahme hingewiesen als vorher.²⁴² Gleichzeitig konnte für Prüfungsunternehmen ohne Schwachstellen im PCAOB-Bericht keine Verhaltensänderung festgestellt werden.²⁴³ Die Autoren widerlegen somit die Annahme, dass die Inspektion an sich, unabhängig des Inspektionsresultats, eine Verhaltensänderung bei den Prüffirmen bewirkt.

²³⁸ Bestehen Zweifel an der Fortführungsfähigkeit eines Unternehmens, hat das Prüfurteil darauf hinzuweisen. Der Wortlaut des Prüfurteils hängt davon ab, inwiefern das geprüfte Unternehmen selbst bereits das Fortführungsproblem im Anhang der Jahresrechnung offengelegt hat.

²³⁹ Vgl. GRAMLING / KRISHNAN / ZHANG (2011), S. 61.

²⁴⁰ Vgl. GRAMLING / KRISHNAN / ZHANG (2011), S. 62.

²⁴¹ Es werden Prüfkunden mit einem negativen Nettoeinkommen und/oder negativem betrieblichem Cash Flow ausgewählt, vgl. GRAMLING / KRISHNAN / ZHANG (2011), S. 63.

²⁴² Vgl. GRAMLING / KRISHNAN / ZHANG (2011), S. 74.

²⁴³ Vgl. GRAMLING / KRISHNAN / ZHANG (2011), S. 75.

4.1.2.5 Blankley / Kerr / Wiggins (2012)

BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012) analysierten 654 Stellungnahmen kleiner und mittlerer US-Prüfungsunternehmen²⁴⁴ zu PCAOB-Inspektionsberichten. Die Stellungnahmen sollen Rückschluss ermöglichen auf die Meinung der Prüfungsunternehmen bezüglich Sinn und Zweck der Inspektionen sowie Inspektionsresultaten.

24.61% der analysierten Schreiben beinhalten lediglich eine Kenntnisnahme des Inspektionsberichtes.²⁴⁵ In der Hälfte davon wird erwähnt, dass der Inspektionsprozess einen positiven Einfluss auf die Prüfqualität des Unternehmens haben wird.²⁴⁶ Die Kenntnisnahmen stammen ausschliesslich von Prüfungsunternehmen, deren Inspektionsbericht keine prüfungsbezogenen Schwachstellen enthielt.²⁴⁷

14.62% der Schreiben beinhalten übereinstimmende Stellungnahmen; die vom PCAOB genannten Schwachstellen werden anerkannt.²⁴⁸ Davon bestätigen 60% eine Prüfqualitätsverbesserung aufgrund des Inspektionsprozesses.²⁴⁹

In 21.28% der Stellungnahmen machen Prüfungsunternehmen deutlich, dass sie mit den im Inspektionsbericht erwähnten Schwachstellen nicht einverstanden sind.²⁵⁰ Die Gründe für die Ablehnung können drei Themenbereichen zugeordnet werden: Inspektionskosten, Inspektionsprozess sowie Ermessen und Dokumentation. Viele Prüffirmen merken an, dass es durch die hohen Aufsichtskosten zu einer Verdrängung kleinerer Prüfungsunternehmen kommen wird, da die Kosten nur beschränkt auf die Kunden überwältzt werden können. Zudem verlange das PCAOB zusätzliche Prüfungshandlungen, die nicht notwendig seien, jedoch mit hohen Kosten verbunden sind. Hinsichtlich des Inspektionsprozesses werden Ungenauigkeiten im Bericht, Kommunikationsprobleme und Fehleinschätzungen von technischen Fragen genannt. Meinungsverschiedenheiten zu buchhalterischen Fragen sind dabei zwar relativ selten, jedoch wird deutlich, dass es doch zu berechtigten Unterschieden in der Beurteilung von Fachfragen zwischen Prüfungsunternehmen und Aufsichtsbehörde kommen kann. 50% der ablehnenden Stellungnahmen beziehen sich auf Unterschiede im fachlichen Ermessen und der Do-

²⁴⁴ Prüffirmen mit mindestens einem und höchstens 100 börsenkotierten Prüfkunden.

²⁴⁵ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 77.

²⁴⁶ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 78.

²⁴⁷ In 33.98% der Fälle beinhaltete der Inspektionsbericht jedoch sogenannte „quality control deficiencies“, welche Qualitätsschwächen bezüglich Personalausbildung, Ethik, Kundenmanagement etc. beinhalten. Diese Schwachstellen und die entsprechenden Stellungnahmen werden vom PCAOB nicht öffentlich gemacht, vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 76.

²⁴⁸ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 77.

²⁴⁹ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 80.

²⁵⁰ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 77.

kumentation. In 47% der ablehnenden Stellungnahmen wird erwähnt, dass der Inspektionsprozess zu einer Verbesserung der Prüfqualität führt.²⁵¹

Die Studie zeigt auf, dass die Grundursache für die Spannungen zwischen PCAOB und geprüften Unternehmen oftmals darin liegt, dass der Inspektionsprozess auf post hoc Einschätzungen beruht, während Ermessensentscheide des Prüfteams auf in Echtzeit gefällt werden.

4.1.2.6 Houston / Stefaniak (2013)

Mit ihrer Umfrage bei 107 Partnern grosser Prüfungsunternehmen in den USA verglichen HOUSTON / STEFANIAK (2013) die staatliche Aufsicht durch das PCAOB mit dem internen Qualitätsreview-Prozess der Unternehmen.²⁵² Die beiden Review-Mechanismen wurden hinsichtlich Vorausschbarkeit der Mandatswahl, Durchführung der Reviews, Qualifikation und Verhalten der Reviewer und Auswirkungen auf Prüfung, Partner und Prüfungsunternehmen untersucht und verglichen.

Die Studie erzielte mit 9 Prozent eine relativ tiefe Rücklaufquote.²⁵³ Auch weisen die Autoren darauf hin, dass lediglich die Wahrnehmung der Prüfpartner gemessen wird, die nicht zwingendermassen der Realität entspricht.²⁵⁴ Dennoch zeigt die Umfrage für Prüfer und Regulatoren interessante Resultate.

Aus den eingegangenen Antworten wird deutlich, dass die Partner die internen Qualitätsreviews als umfassender und detaillierter empfinden als PCAOB-Inspektionen.²⁵⁵ Auch verfügen die internen Qualitätsreviewer über ein besseres Verständnis der Prüfmethodologie.²⁵⁶ Die Kritik aus internen Qualitätsbeurteilungen wird von den Prüfungsunternehmen im Vergleich zu PCAOB-Kommentaren als bedeutsamer eingeschätzt mit dem Resultat, dass interne Reviews besser geeignet sind, die Prüfqualität zu verbessern.²⁵⁷ In der Wahrnehmung der Partner ist das PCAOB nicht primär auf Qualitätsverbesserung fokussiert, sondern auf die Aufdeckung von Fehlern.²⁵⁸

²⁵¹ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 80-87.

²⁵² Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 23.

²⁵³ Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 31.

²⁵⁴ Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 25.

²⁵⁵ Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 35.

²⁵⁶ Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 36.

²⁵⁷ Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 40.

²⁵⁸ Vgl. HOUSTON / STEFANIAK (2013), S. 45.

4.1.2.7 Gunny / Zhang (2013)

GUNNY / ZHANG (2013) untersuchten den Zusammenhang zwischen PCAOB-Inspektionsberichten und beobachtbarer Prüfqualität. Die Hypothese dabei lautete, dass die Prüfqualität schlechter ist bei Prüffirmen, welche mangelhafte Inspektionsresultate aufweisen, als bei Prüfungsunternehmen, welche einen positiven Inspektionsbericht erhalten. Dazu wurden die Inspektionsberichte vom 31. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009 ausgewertet und eingeteilt in gute, ungenügende und äusserst ungenügende Berichte.²⁵⁹ Zur Messung der Prüfqualität wurden folgende kundenspezifischen Grössen verwendet:

- abnormale Rechnungsabgrenzungen,
- Tendenz zum Restatement und
- Neigung des Prüfers, ein bezüglich Fortführungsfähigkeit eingeschränktes Prüfurteil zu fällen.²⁶⁰

Für kleinere und mittlere Prüfungsunternehmen kann ein Zusammenhang zwischen schlechtem Inspektionsresultat und tiefer Prüfqualität festgestellt werden. Insbesondere abnormale Rechnungsabgrenzungen und die Neigung zum Restatement werden bei den Kunden von Prüfungsunternehmen, welche ungenügende oder äusserst ungenügende Inspektionsberichte erhielten, vermehrt beobachtet. Bei grossen Prüfungsunternehmen kann hingegen ein Zusammenhang zwischen Inspektionsresultat und beobachtbarer Prüfqualität nicht nachgewiesen werden.²⁶¹

Die Ergebnisse bestätigen die Resultate von VAN OPIJNEN / VAN DE POEL / VANSTRAELEN (2011). In einer der ersten europäischen Studien zur Effektivität der staatlichen Revisionsaufsicht konnte gezeigt werden, dass Unternehmen, welche von einem Prüfer mit gutem Inspektionsresultat geprüft werden, weniger abnormale Rechnungsabgrenzungen ausweisen als solche, deren Prüfer mangelhafte Inspektionsergebnisse aufweisen.²⁶²

²⁵⁹ Vgl. GUNNY / ZHANG (2013), S. 141.

²⁶⁰ Vgl. GUNNY / ZHANG (2013), S. 137.

²⁶¹ Vgl. GUNNY / ZHANG (2013), S. 143 - 152.

²⁶² Vgl. VAN OPIJNEN / VAN DE POEL / VANSTRAELEN (2011), S. 24.

Abbildung 4/2: Übersicht Forschungsbeiträge zur staatlichen Revisionsaufsicht

Forschungsbeitrag	Wesentliche Resultate
Staatliche Revisionsaufsicht	
<p>Lennox / Pittman 2010:</p> <p><i>Auditing the auditors: evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms</i></p> <p>Inhaltsanalyse von Inspektionsberichten, univariate Tests und multivariate Auswertungsverfahren.</p>	<p>Der Informationsgehalt von PCAOB-Inspektionsberichten, gemessen an der Wahrscheinlichkeit eines Prüferwechsels nach der Offenlegung von negativen Inspektionsergebnissen, ist im Vergleich zu Peer Review-Berichten geringer. Als Gründe werden das fehlende Gesamturteil sowie die mangelnde Offenlegung der Schwachstellen im Qualitätssicherungssystem der Prüfungsunternehmen identifiziert.</p>
<p>Daugherty / Tervo 2010:</p> <p><i>PCAOB inspections of smaller CPA firms: the perspective of inspected firms</i></p> <p>Schriftliche Befragung</p>	<p>Kleine Prüfungsunternehmen sind nicht der Ansicht, dass sich durch die Inspektionen die Prüfqualität oder das Ansehen der Wirtschaftsprüfung in der Gesellschaft erhöht hat, während mittlere und grosse Unternehmen diesbezüglich eine gewisse Qualitätsverbesserung feststellen. Der Zufriedenheitsgrad mit der PCAOB Aufsicht nimmt über die Zeit und mit steigender Firmen-grösse zu.</p>
<p>De Fuentes / Illueca / Pucheta-Martinez 2010:</p> <p><i>Disciplinary sanctions and audit quality : empirical evidence from an external oversight system</i></p> <p>Inhaltsanalyse von Inspektionsberichten, multivariate Auswertungsverfahren</p>	<p>Die Prüfqualität sanktionierter Prüfunternehmer ist deutlich geringer als die Prüfqualität nicht sanktionierter Unternehmen. Die Prüfqualität steigt nach Beginn des Inspektionsprozesses stark an.</p>
<p>DeFond / Lennox 2011:</p> <p><i>The effect of SOX on small auditor exits and audit quality</i></p>	<p>Nach der Einführung von SOX verlassen über 600 kleine Prüfungsunternehmen den Markt. Verglichen mit den verbleibenden Unternehmen weisen die austretenden Prüfer geringere Prüfqualität auf.</p>
<p>Gramling / Krishnan / Zhang 2011:</p> <p><i>Are PCAOB-identified audit deficiencies associated with a change in reporting decisions of triennially inspected audit firms?</i></p> <p>Inhaltsanalyse von PCAOB-Inspektionsberichten, multivariate Auswertungsverfahren</p>	<p>Prüfungsunternehmen, bei denen das PCAOB Schwachstellen festgestellt hat, verhalten sich in darauffolgenden Perioden konservativer. Für Prüfungsunternehmen ohne Schwachstellen im PCAOB-Bericht kann keine Verhaltensänderung festgestellt werden.</p>
<p>Van Opijnen / Van de Poel / Vanstraelen 2011:</p> <p><i>Public oversight and audit quality: evidence from public oversight of audit firms in the Netherlands</i></p> <p>Inhaltsanalyse von Inspektionsberichten, multivariate Auswertungsverfahren</p>	<p>Unternehmen, deren Prüfer positive Inspektionsresultate erhielten, weisen geringere abnormale Rechnungsabgrenzungen aus als Unternehmen mit Prüfern, deren Inspektionsberichte Mängel aufzeigten.</p>
<p>Blankley / Kerr / Wiggins 2012:</p> <p><i>A content analysis of CPA firms' correspondence following PCAOB inspections: 2004-2010</i></p> <p>Inhaltsanalyse der Antwortschreiben von Prüfungsunternehmen an das PCAOB</p>	<p>Die Mehrheit der Prüfungsunternehmen, welche mit Stellungnahmen auf PCAOB-Inspektionsberichte reagiert, unterstützen das Ziel, die Prüfqualität zu verbessern und glaubt, dass der Inspektionsprozess zu höherer Prüfqualität führen wird. Eine grosse Mehrheit der Prüffirmen mit Mängeln im Inspektionsbericht ist nicht mit der Einschätzung des PCAOB einverstanden und macht unterschiedliche Ermessensentscheidungen geltend.</p>

Houston / Stefaniak 2013: <i>Audit partner perceptions of post-audit review mechanisms: an examination of internal quality reviews and PCAOB inspections</i> Schriftliche Befragung	Interne Qualitätsreviews werden als umfassender und detaillierter empfunden als PCAOB-Inspektionen. Die internen Qualitätsreviewer verfügen über ein besseres Verständnis der Prüfmethodologie. Die Kritik aus internen Qualitätsbeurteilungen wird von den Prüfungsunternehmen im Vergleich zu PCAOB-Kommentaren als bedeutsamer eingeschätzt und ist somit besser geeignet, die Prüfqualität zu verbessern.
Gunny / Zhang 2013: <i>PCAOB inspection reports and audit quality</i> Inhaltsanalyse von Inspektionsberichten, multivariate Auswertungsverfahren	Bei kleineren und mittleren US-Prüfungsunternehmen kann ein Zusammenhang nachgewiesen werden zwischen sehr mangelhaften Inspektionsresultaten und tieferer Prüfqualität.
Ismail / Theng 2015: <i>Auditing the auditors: has the establishment of the Audit Oversight Board affected audit quality?</i> Multivariate Auswertungsverfahren	Die Analyse der Periodenabgrenzungen in den Jahresabschlüssen von 50 Unternehmen sowohl vor als auch nach der Implementierung des Audit Oversight Board in Malaysia zeigt eine Verringerung der abnormalen Periodenabgrenzungen und somit eine Erhöhung der Prüfqualität. Die Veränderungen sind jedoch statistisch nicht signifikant.

4.2 Forschungsbeitrag

4.2.1 Forschungslücke

Die genannten zahlreichen Untersuchungsergebnisse aus den USA lassen sich nur beschränkt auf die Schweiz übertragen. Bereits vor Einführung des PCAOB wurden US Prüfungsunternehmen im Rahmen eines Peer Review-Systems beaufsichtigt. Die Prüfbranche dürfte sich demnach schon seit geraumer Zeit auf die Aufsicht – ob staatlich oder selbstregulatorisch organisiert – eingestellt haben. Das US Rechtssystem, welches durch „case law“ charakterisiert wird, orientiert sich bereits von der Grundidee her mehr an der Suche nach Fehlern und Verstössen, als an der Festlegung von Prinzipien. Die Existenz einer Aufsichtsbehörde entspricht demnach mehr dem US-amerikanischen als dem schweizerischen Rechtsverständnis.

Neben den Resultaten lässt sich auch die Forschungsmethodik der meisten existierenden Studien nicht ohne weiteres auf die Schweiz übertragen. Da die Ergebnisse der PCAOB-Inspektionen öffentlich verfügbar sind, ergibt sich für die USA zudem eine für das schweizerische Umfeld undenkbbare Ausgangslage. Viele Forschungsbeiträge nutzen die Inspektionsberichte, um nach Zusammenhängen mit beobachtbarer Prüfqualität zu suchen. Aufgrund der sehr viel kleineren Anzahl börsenkotierter Unternehmen in der Schweiz lassen sich Messgrössen von Prüfqualität wie Anzahl Restatements oder Going Concern-Beurteilungen nicht anhand einer genügend grossen Stichprobe untersuchen. Es existiert zwar eine geringe Anzahl Beiträge zur Revisionsaufsicht, welche die Befragung als Erhebungsinstrument verwenden. Diese Befragungen, welche ebenfalls in den USA

durchgeführt wurden, erheben Daten von beaufsichtigten Prüfungsunternehmen, jedoch selten von individuellen Wirtschaftsprüfern. Die Befragung beaufsichtigter Prüfungsunternehmen erlaubt es, die Antworten ausschliesslich derjenigen Person im Unternehmen zu erheben, welche über die grösste Erfahrung in der Zusammenarbeit mit der Aufsichtsbehörde verfügt. Allerdings bleibt dadurch die Frage unbeantwortet, ob die Auswirkungen der Revisionsaufsicht innerhalb des Prüfungsunternehmens unterschiedlich ausfallen, abhängig von der Erfahrung, der Position oder der Grundeinstellung des einzelnen Wirtschaftsprüfers. Offen bleibt auch, ob so zwar die „offizielle“ Einschätzung des Prüfungsunternehmens wiedergegeben wird, diese jedoch möglicherweise durch politische Motive gefärbt ist. Auch methodisch ergibt sich folglich eine Forschungslücke, die es zu schliessen gilt.

4.2.2 Forschungsziel und Forschungsfragen

Basierend auf der durchgeführten Literaturrecherche, der Durchsicht bisheriger Forschungsbeiträge und der identifizierten Forschungslücke ergeben sich folgende Forschungsziele:

- Die bisherige Forschung soll geographisch erweitert werden, indem sich die Fragestellungen ausschliesslich auf die staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz beziehen.
- Mangels öffentlich verfügbarer Inspektionsergebnisse sowie der Nicht-Eignung bekannter Prüfqualitätsindikatoren bedient sich die Studie der Methode der Befragung. Im Gegensatz zu vergleichbaren Forschungsarbeiten werden jedoch Daten bei den einzelnen Prüfmitarbeitern erhoben. Dadurch wird eine weitere der vorgängig erwähnten Forschungslücken geschlossen und gleichzeitig die Problematik der geringen Anzahl staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen in der Schweiz adressiert.
- Die zwei Hauptstossrichtungen der Untersuchung betreffen die Wahrnehmung des Inspektionsprozesses der RAB sowie die Beurteilung der Auswirkungen der RAB-Revisionsaufsicht durch die betroffenen Prüfer. Da sowohl andere Forschungsbeiträge als auch Kommentare aus der Praxis entsprechende Hinweise geben, soll übergreifend der Frage nachgegangen werden, ob systematische Unterschiede zwischen den drei grossen und den übrigen Prüfungsunternehmen bestehen.

4.2.2.1 Wahrnehmung des RAB-Inspektionsprozesses durch die Prüfer

Im ersten Themenbereich interessiert, wie die beaufsichtigten Revisionsunternehmen bzw. die involvierten Revisionsexperten den Inspektionsprozess beurteilen. Es sollen Erkenntnisse gewonnen werden, wie effizient und effektiv RAB-

Inspektionen aus Sicht der davon Betroffenen sind. Die Überlegungen führen zur ersten Forschungsfrage:

Forschungsfrage 1:

„Wie wird der Inspektionsprozess der RAB von den betroffenen Prüfern wahrgenommen?“

Interessant im Zusammenhang mit der Beurteilung des Inspektionsprozesses ist, worin der Zufriedenheitsgrad mit dem Inspektionsprozess begründet ist. Es werden folgende Bereiche unterschieden:

- Grundsätzliche Einstellung gegenüber der RAB bei deren Einführung und heute, sowie gegenüber staatlicher Revisionsaufsicht generell;
- Angemessenheit des Fokus, den das Inspektionsteam bei File Reviews auf die verschiedenen Phasen und Themenstellungen legt sowie der Zeit, die dafür aufgewendet wird;
- Beobachtetes Fachwissen der RAB-Inspektoren;
- Übereinstimmungsgrad bzw. Nachvollziehbarkeit der vom Inspektionsteam angebrachten Kritik, sowohl im Rahmen der File Reviews als auch der Firm Reviews.

Die Erhebung von persönlichen Angaben sowie des Erfahrungsschatzes der Zielpersonen soll es ermöglichen, allfällige Zusammenhänge zwischen persönlichen Merkmalen und Inspektionsbeurteilung zu erkennen, sowie die Repräsentativität der erhaltenen Antworten zu beurteilen. Im Hinblick auf spätere Handlungsempfehlungen ist zudem von Interesse, ob sich der Inspektionsprozess aus Sicht der Betroffenen in den vergangenen Jahren verbessert oder verschlechtert hat.

Bisherige Forschungsbeiträge lassen erwarten, dass die Mehrheit der Prüfer mit den im Rahmen der Inspektionen festgestellten Mängeln nicht einverstanden ist und der Zufriedenheitsgrad mit der RAB über die Zeit zunimmt.²⁶³ Im Vorfeld der Umfrage geführte Gespräche mit Prüfern ergaben Hinweise auf eine generell kritische, eher ablehnende Haltung gegenüber der RAB, wobei oftmals der enorme Zeitaufwand seitens des Prüfunternehmens für eine RAB-Inspektion im Vordergrund stand.

²⁶³ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 77; vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 211.

4.2.2.2 Auswirkungen der RAB-Aufsicht auf die Prüfung

Die möglichen Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht auf die Prüfung sind Gegenstand der zweiten Forschungsfrage:

Forschungsfrage 2:

„Welches sind die Auswirkungen der Aufsicht der RAB über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen auf die Durchführung und Qualität von Prüfungen?“

Die Beantwortung der Fragestellung soll Hinweise darauf geben, ob die Zielsetzung der staatlichen Revisionsaufsicht, die Prüfqualität nachhaltig zu verbessern, erreicht wurde. Zur Veränderung der Prüfqualität – aus Sicht der Aufsicht – publiziert die RAB jährlich Daten in ihrem Tätigkeitsbericht.²⁶⁴ Diese Informationen beziehen sich auf die Anzahl und den Schweregrad der gemachten Feststellungen. Sie ermöglichen jedoch keine umfassende Beschreibung der Prüfqualität, da die Datengrundlage aus wenigen, risikobasiert ausgewählten und somit nicht repräsentativen Prüfmandaten besteht. Auch andere, in der bisherigen Forschung verwendete Konzepte für Prüfqualität bilden entweder nur einen Aspekt der Prüfqualität ab, oder sind im schweizerischen Umfeld nicht messbar, bspw. aufgrund fehlender Verfügbarkeit von Daten, wie bereits in Kapitel 2.3 ausführlich beschrieben wurde.

Die vorliegende Arbeit interessiert sich deshalb vorrangig für die persönliche Einschätzung der beaufsichtigten Prüfer, inwieweit sich die Qualität ihrer Arbeit durch die staatliche Beaufsichtigung verändert hat. Prüfqualität wird hierzu definiert als den Grad der Einhaltung der Schweizer Prüfstandards. Die Erhebung von Daten zur generellen Einstellung gegenüber staatlicher Revisionsaufsicht sowie zu persönlichen Konsequenzen aufgrund vergangener Inspektionen soll es ermöglichen, den allfälligen Einfluss dieser Faktoren auf die persönliche Qualitätsbeurteilung zu erkennen. Zusätzlich zur persönlichen Einschätzung von Veränderungen in der Prüfqualität werden Daten zu weiteren Merkmalen des Prüfprozesses erhoben, welche weitere, indirekte Hinweise auf Veränderungen der Qualität liefern sollen. So kann bspw. angenommen werden, dass zusätzlich investierte Zeit für die Qualitätskontrolle auch zu einer gewissen Qualitätsverbesserung führen dürfte. Es werden bewusst die Meinungen der Prüfer aus ihrer ganz persönlichen Erfahrung mit der RAB erhoben. Die Meinungen und Ansichten müssen weder zwingend mit der Realität übereinstimmen noch die offizielle Firmenmeinung wieder-

²⁶⁴ Vgl. z.B. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A), S. 13-24.

spiegeln. Dies wird bei der anschliessenden Interpretation der Resultate berücksichtigt.

Basierend auf bisherigen Studien, welche die Auswirkungen von staatlicher Revisionsaufsicht zum Gegenstand hatten, kann erwartet werden, dass eine Mehrheit der Prüfer einer Qualitätsverbesserung und einer Erhöhung des Ansehens der Wirtschaftsprüfung in der Öffentlichkeit aufgrund des RAB-Inspektionsprozesses zustimmen.²⁶⁵

4.2.2.3 Unterschiede zwischen Big 3 und Nicht-Big 3-Prüfern

In verschiedenen Studien lassen sich Hinweise darauf finden, dass sich die Auswirkungen einer staatlichen Revisionsaufsicht für kleine und grössere Prüfungsunternehmen unterscheiden.²⁶⁶ Über mögliche Gründe dafür ist noch wenig bekannt. Sicher ist, dass das Inspektionsintervall für die grossen Prüfungsunternehmen üblicherweise kürzer ausfällt, so auch in der Schweiz. Einige Forschungsbeiträge kommen zum Schluss, dass die Aufsichts- und Inspektionsprogramme der Revisionsaufsichtsbehörden zu stark auf die grossen, marktführenden Prüfgesellschaften ausgerichtet sind und eine positive Wirkung auf kleinere Prüfungsunternehmen deshalb fehlt.

Es ergibt sich die dritte Forschungsfrage, ob auch in der Schweiz ein Unterschied in der Beurteilung und Wahrnehmung der RAB zwischen grossen und kleineren Prüffirmen feststellbar ist:

Forschungsfrage 3:

„Bestehen systematische Unterschiede zwischen Big 3 und den Nicht-Big 3 bezüglich Beurteilung und Wahrnehmung der staatlichen Aufsicht?“

Die Angabe, ob eine befragte Person bei einer der drei grossen Prüfgesellschaften oder einer der übrigen Prüffirmen tätig ist, wird im Rahmen der persönlichen Angaben der Teilnehmer erhoben. In der Folge kann für sämtliche Fragen ermittelt werden, ob ein systematischer Unterschied zwischen den beiden Gruppierungen vorliegt.

DAUGHERTY / TERVO (2010) zeigen in ihrer Studie eine Zunahme des Zufriedenheitsgrades mit dem PCAOB mit zunehmender Firmengrösse auf.²⁶⁷ Es darf er-

²⁶⁵ Vgl. BLANKLEY / KERR / WIGGINS (2012), S. 80-87; vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 302.

²⁶⁶ Vgl. z.B. DAUGHERTY / TERVO (2010); vgl. DEFOND / LENNOX (2011); vgl. GUNNY / ZHANG (2013).

²⁶⁷ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010), S. 195-211.

wartet werden, dass auch für die Schweiz ein entsprechender Zusammenhang festgestellt werden kann.

4.2.3 Zusammenfassung

Die staatliche Aufsicht über die Wirtschaftsprüfung in der Schweiz ist noch relativ jung, dennoch dürfte sich von 2007, dem Jahr der Tätigkeitsaufnahme der RAB, bis 2014, dem Zeitpunkt der Befragung, zeigen, ob die Erwartungen erfüllt wurden. Beaufsichtigte Prüfungsunternehmen wurden inzwischen mindestens zweimal einem Firm Review unterzogen. Viele Prüfer waren unterdessen mehrfach persönlich in ein File Review ihrer Prüfmandate involviert. Trotz der gegebenen praktischen Relevanz existieren für die Schweiz bislang keine Studien zu den Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht auf die Prüfbranche, die Prüfprozesse und die Prüfqualität.

Der Forschungsbeitrag besteht darin, erste empirische Evidenz zu den Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht in der Schweiz aufzuzeigen. Die Umfrage erhebt erstmalig unabhängige Informationen zum Einfluss der RAB auf den Schweizer Prüfungsmarkt. Damit wird ein Beitrag zur Diskussion über die Regulierung der Wirtschaftsprüferbranche geleistet. Die unabhängigen empirischen Ergebnisse sind dabei für eine Reihe von Adressaten wie die RAB, Prüfer und ihre Branchenverbände, Prüfkunden und politische Akteure interessant. Mit ihrer Fokussierung auf die Schweiz ergänzt die Studie geographisch bestehende Untersuchungen, welche sich hauptsächlich auf die USA konzentrierten. Sie schliesst ausserdem eine bestehende Forschungslücke, indem nicht die aggregierten Beurteilungen der Prüfungsunternehmen, sondern die persönlichen Einschätzungen betroffener Prüfer erhoben werden.

5. Forschungskonzeption

5.1 Grundannahmen und Untersuchungsphasen

Die Hauptaufgabe der empirischen Sozialforschung liegt in der Erklärung sozialer Ereignisse bzw. Tatsachen.²⁶⁸ Im vorliegenden Fall sollen die Forschungsfragen mittels einer deskriptiven Untersuchung beantwortet werden. Das Ziel deskriptiver Untersuchungen ist vorrangig die Beschreibung und Diagnose, während Ursachenforschung, Erklärung und Theorieprüfung Gegenstand von hypothesenprüfenden Untersuchungen sind.²⁶⁹

Nachdem das Forschungsproblem in einer deskriptiven Fragestellung formuliert ist, sind Entscheidungen betreffend Planung und Vorbereitung der Erhebung zu treffen (vgl. Abbildung 5/1). Das Erhebungsinstrument ist zu konstruieren, Begriffe sind zu definieren sowie die Fragestellungen zu operationalisieren. Es muss entschieden werden, ob das Erhebungsinstrument auf die Grundgesamtheit oder eine Stichprobe angewendet werden soll. Schliesslich ist das Erhebungsinstrument in einem Pretest zu prüfen.²⁷⁰

Erst nach sorgfältiger Planung der Erhebung erfolgt die eigentliche „Feldarbeit“, d.h. die Datenerhebung mit dem vorgängig konstruierten Fragebogen. Im Rahmen der Datenauswertung werden die gewonnenen Daten in geeigneter Form erfasst, auf Fehler kontrolliert, statistisch ausgewertet und die entsprechenden Resultate festgehalten.²⁷¹

²⁶⁸ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 52.

²⁶⁹ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 36.

²⁷⁰ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 192.

²⁷¹ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 196-197.

Abbildung 5/1: Untersuchungsphasen²⁷²**1. Formulierung und Präzisierung des Forschungsproblems**

Formulierung des Forschungsproblems

2. Planung und Vorbereitung der Erhebung

Konstruktion des Erhebungsinstruments

Festlegung der Untersuchungsform

Festlegung der Grundgesamtheit resp. Stichprobenverfahren

Pretest

3. Datenerhebung

Anwendung des erprobten Erhebungsinstruments

4. Datenauswertung

Datenerfassung und Fehlerkontrolle

Statistische Datenanalyse

5. Berichterstattung

Umsetzung von Forschungsergebnissen

5.2 Planung und Durchführung der standardisierten schriftlichen Befragung

Zur Untersuchung der Forschungsfrage wurde die Methode der standardisierten schriftlichen Befragung gewählt. Die schriftliche Befragung ist mit weniger Aufwand und Kosten verbunden als persönliche oder telefonische Interviews und weist folgende Vorteile auf:

- Die Befragten können die Fragen besser durchdenken;
- Keine Beeinflussung durch den Interviewer;

²⁷² In Anlehnung an DIEKMANN (2011), S. 192-193.

- Geringere Kosten.²⁷³

Folgende Probleme können bei schriftlichen Befragungen auftreten:

- Bei Verständnisproblemen ist keine Hilfe durch den Interviewer möglich;
- Der Fragebogen muss selbsterklärend sein;
- Es kann nicht sichergestellt werden, dass der Fragebogen von der Zielperson selbst ausgefüllt wird;
- Die Adressen der Zielpersonen müssen bekannt sein;
- Die Rücklaufquote ist ohne zusätzliche Massnahmen im Allgemeinen gering.²⁷⁴

Es wurde versucht, den genannten Problemen mit einer geschickten Fragebogenkonstruktion zu begegnen.

Ebenfalls angedacht wurde die Methode der Online-Befragung. Sie ist grundsätzlich schneller, mit geringeren Kosten verbunden als eine postalische Umfrage und bietet vielfältige Möglichkeiten hinsichtlich Steuerung, Aufzeichnung von Befragtenverhalten und Auswertungsverfahren.²⁷⁵ Die E-Mailadressen der Schweizer Revisionsexperten sind jedoch nicht öffentlich verfügbar. Sie hätten manuell im Internet ermittelt bzw. erraten werden müssen. Ein Vergleich zweier Forschungsarbeiten, die sich ebenfalls der Methodik der Befragung von Revisionsmitarbeitern bedienten, wobei einmal die schriftliche Befragung und im anderen Fall die Online-Befragung verwendet wurde, zeigte, dass bei manuell ermittelten E-Mailadressen mit einem relativ hohen Anteil nicht zustellbarer bzw. ungültiger Anschriften zu rechnen ist.²⁷⁶ Die schriftliche Befragung erzielte demgegenüber eine sehr hohe Rücklaufquote, was zumindest darauf hindeutet, dass keine Probleme hinsichtlich Erreichbarkeit der Zielpersonen vorlagen.²⁷⁷

5.2.1 Grundgesamtheit

Unter Grundgesamtheit wird die Menge von Individuen verstanden, auf die sich die Aussagen der Untersuchung beziehen sollen und die im Hinblick auf die Fragestellung eindeutig abzugrenzen ist.²⁷⁸

Die Aufsichtstätigkeit der RAB erstreckt sich auf die zum Zeitpunkt der Umfragedurchführung 21 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, wobei eines davon die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Unternehmen kurz darauf freiwillig abgab. Die Prüfung börsenkotierter Mandate wird im Wesentlichen unter den fünf

²⁷³ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 514.

²⁷⁴ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 514-515.

²⁷⁵ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 522.

²⁷⁶ Vgl. CSIBI (2012), S. 161.

²⁷⁷ Vgl. ISUFI (2010), S. 118.

²⁷⁸ Vgl. KROMREY (2009), S. 255.

grössten Prüfungsunternehmen aufgeteilt. Drei Prüfungsunternehmen (Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG) wurden zum Zeitpunkt der Befragung jährlich einer Inspektion durch die RAB unterzogen.²⁷⁹

Für die Untersuchung wurden jedoch bewusst nicht die Revisionsunternehmen angeschrieben, sondern die bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beschäftigten Mitarbeiter. Die Befragung der Revisionsunternehmen hätte den Vorteil, dass die kompetenteste Person mit dem engsten Kontakt zur RAB den Fragebogen beantworten würde. Nachteilig wirkt sich aus, dass die Meinungen der betroffenen Prüfer unvollständig, im besten Fall konsolidiert wiedergegeben würden. Aus diesem Grund erstreckt sich die für die Untersuchung relevante Erhebungs-Grundgesamtheit²⁸⁰ auf Mitarbeiter von Prüfungsunternehmen, welche über Firm Reviews oder File Reviews direkt oder indirekt von RAB-Inspektionen betroffen sind und ihre Prüftätigkeit potenziell aufgrund vergangener oder möglicher zukünftigen Inspektionen anpassen. Auch erstreckt sich die Befragung lediglich auf bei der RAB registrierte Revisionsexperten. Diese verfügen über eine mindestens dreijährige Berufserfahrung und sind für die Prüfung kotierter Unternehmen zugelassen. Es kann erwartet werden, dass bei beaufsichtigten Revisionsunternehmen tätige Revisionsexperten über die Inspektionstätigkeit der RAB bei ihrem Arbeitgeber informiert werden und sich deshalb in den vergangenen Jahren eine Meinung bilden konnten über den Einfluss der RAB und die Auswirkungen ihrer Aufsichtstätigkeit auf die Prüfung. Die RAB-Inspektionstätigkeit im Rahmen der Firm Reviews kann von Prüfern beurteilt werden, welche mindestens über die Ergebnisse eines Firm Reviews bei ihrem Arbeitgeber informiert wurden. Die RAB-File Reviews können nur von Prüfern beurteilt werden, welche börsennotierte Mandate betreuen und bereits mindestens über die Ergebnisse eines File Reviews bei ihrem Prüfmandat informiert wurden. Nicht in der Grundgesamtheit enthalten sind Mitarbeiter von beaufsichtigten Prüfungsunternehmen, welche selber keine Revisionsdienstleistungen erbringen dürfen, da sie über keine Zulassung als Revisionsexperten verfügen. Diese Prüfer dürften teilweise zumindest indirekt ebenfalls von RAB-Firm Reviews und File Reviews betroffen sein. Zudem werden sie sich auch eine Meinung über den Nutzen und Sinn der RAB-Aufsichtstätigkeit gebildet haben. Allerdings kann aufgrund ihrer Position im Unternehmen davon ausgegangen werden, dass sie über geringere Prüferfahrung verfügen und noch keinen direkten Kontakt mit RAB-Mitarbeitern hatten. Der Nichteinbezug in die Erhebungs-Grundgesamtheit erscheint deshalb vertretbar.

Die Namen der Mitarbeiter beaufsichtigter Revisionsunternehmen sind nicht öffentlich verfügbar. Jedoch benötigen natürliche Personen, welche Revisionsdienstleistungen erbringen, eine Zulassung durch die RAB, welche anschliessend in ei-

²⁷⁹ Seit dem 1. Januar 2015 betreffen die jährlichen Inspektionen die fünf grössten Prüfgesellschaften.

²⁸⁰ Vgl. KROMREY (2009), S. 257.

nem Register veröffentlicht wird.²⁸¹ Dieses Register ist im Internet abrufbar.²⁸² Der Registereintrag enthält den Namen des Prüfers, seine Zulassungsart sowie, sofern vorhanden, seine Beziehung zu einem Revisionsunternehmen. Für die schriftliche Befragung werden zugelassene Revisionsexperten mit einer aktiven Beziehung zu einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ausgewählt. So kann pro beaufsichtigtes Unternehmen die Mehrheit der Prüfmitarbeiter ab Funktionsstufe Assistant Manager aufwärts angeschrieben werden.²⁸³ Die entsprechend programmierte Registerabfrage wurde am 24. April 2014 durchgeführt und resultierte in einer Grundgesamtheit von 1'491 Prüfern (vgl. Abb. 5/2 und 5/3).

Abbildung 5/2: Grundgesamtheit

Bestimmung der Grundgesamtheit gemäss Abfrage RAB-Register vom 24.4.2014	
Total der im Register erfassten Personen	9 112
- Zugelassene Revisoren und Personen mit gelöschter Zulassung	- 2 750
= Zugelassene Revisionsexperten	6 362
- Zugelassene Revisionsexperten ohne Beziehung zu staatlich beaufsichtigtem Revisionsunternehmen	- 4 871
Zugelassene Revisionsexperten mit Beziehung zu staatlich beaufsichtigtem Revisionsunternehmen	1 491

Grundsätzlich ist es möglich, eine Vollerhebung oder eine Teilerhebung durchzuführen. Bei einer Teilerhebung wird nur eine Teilmenge der Grundgesamtheit untersucht.²⁸⁴ Oftmals sind Stichprobenerhebungen angezeigt, da sie weniger aufwändig sind als Vollerhebungen und sich entsprechend schneller durchführen und auswerten lassen. Für die vorliegende Umfrage erschien aber der Aufwand für die Befragung der gesamten Grundgesamtheit von 1'491 Prüfern als angemessen. Es wurde deshalb auf eine Stichprobenziehung verzichtet.

²⁸¹ Vgl. Art. 2 Bst. a RAG.

²⁸² Vgl. <https://register.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/search.aspx?lg=de>.

²⁸³ Bei den meisten Prüfunternehmen ist ein Aufstieg zum Assistant Manager nach bestandener Prüfung zum eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer möglich, gleichzeitig mit der Zulassung durch die RAB als zugelassenen Revisionsexperten.

²⁸⁴ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 259.

Abbildung 5/3: Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen per 24.04.2014 Anzahl registrierter Revisionsexperten	
Balmer-Etienne AG	21
BDO AG***	192
Bankrevisions- und Treuhand AG	1
Berney & Associés SA	17
Deloitte AG***	120
Ernst & Young AG**, ***	330
Ferax Treuhand AG	7
Fiduciaire FIDAG SA	15
Grant Thornton AG	6
Intercontrol AG*	8
KPMG AG**, ***	313
MAZARS SA	20
OBT AG	31
PKF Wirtschaftsprüfung AG	6
PricewaterhouseCoopers AG**, ***	351
Provida Wirtschaftsprüfungs AG	13
REFIDAR MOORE STEPHENS AG	3
SWA Swiss Auditors AG	3
T + R AG	16
Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner	13
Treureva AG	5
21 Revisionsunternehmen	1491

* Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen am 5. Juni 2014 freiwillig abgegeben

** Jährliche Inspektion durch die RAB

*** Prüft börsennotierte Mandate

5.2.2 Erstellung des Fragebogens

Die Erstellung eines Fragebogens für eine schriftliche Befragung erfordert grosse Sorgfalt, da der Befragte diesen Fragebogen ohne weitere Erläuterungen oder Hilfestellungen des Befragers ausfüllen soll.²⁸⁵ Der Fragebogen hat deshalb besonderen Kriterien hinsichtlich Frageformulierung, Design, Format und Layout zu genügen.

Für die schriftliche Befragung wurde ein für alle Adressaten einheitlicher Fragebogen erstellt. Der Fragebogen wurde in deutscher Sprache verschickt. Er war in Deutsch und Englisch auch auf der Website des Instituts als pdf-Formular abrufbar. Der Link dazu wurde den Adressaten im Begleitbrief zum Fragebogen mitgeteilt. Die Übersetzung ins Englische sollte den Prüfern aus der französisch- und italienischsprachigen Schweiz eine Teilnahme ermöglichen.²⁸⁶ Die elektronische

²⁸⁵ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 353.

²⁸⁶ Auf eine Übersetzung in alle drei Landessprachen wurde aus Aufwandsgründen verzichtet.

Version des Fragebogens konnte direkt per E-Mail retourniert werden, sie unterschied sich aber gestalterisch nicht vom schriftlichen Dokument.

Der Fragebogen umfasst 59 bzw. 41 Fragen auf 10 Seiten.²⁸⁷ Er ist in 8 Teile unterteilt.²⁸⁸

- Im ersten Teil werden wichtige Begriffe und Abkürzungen erläutert. Namentlich wird erklärt, was unter *File Review*, *Firm Review* und *Peer Review* zu verstehen ist. Aufgrund der verschiedenen Definitionsmöglichkeiten wird festgehalten, wie *Prüfqualität* im Rahmen des Fragebogens bestimmt wird.
- Teil zwei beinhaltet sogenannte „Einstiegsfragen“.²⁸⁹ Sie sind einfach zu beantworten und tragen dem Aspekt der Motivation der Befragten Rechnung, indem sie ihre Grundmeinung bezüglich Aufsicht allgemein und RAB im Besonderen kundtun können. Gleichzeitig dienen diese Einstellungsfragen der weiteren Auswertung.
- Die bisherige Inspektionserfahrung wird im dritten Teil des Fragebogens erhoben. Mithilfe von Filterfragen sollen die befragten Personen zu den für sie relevanten Fragen geführt werden. Die Adressaten profitieren von einer entsprechenden Zeitersparnis.²⁹⁰
- Befragte, welche bereits in mindestens einen RAB-File Review involviert waren, beantworten den vierten Teil des Fragebogens. Hier soll die persönliche Einschätzung der Effizienz und Effektivität des Reviewprozesses erhoben werden. Die Befragten werden explizit darauf hingewiesen, dass sie ihre persönliche Meinung aufgrund ihres Kontaktes mit den RAB-Inspektoren wiedergeben sollen.
- Der fünfte Teil beinhaltet Fragen zu persönlichen Erfahrungen aus dem RAB-Firm Review. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Befragten alle schon von einem Firm Review betroffen waren: Die beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden alle 1 bis 3 Jahre inspiziert und die zugelassenen Revisionsexperten verfügen über mindestens drei Jahre Berufserfahrung. Allerdings ist anzunehmen, dass viele Prüfer nicht mehr wissen, ob und wie oft ihr Arbeitgeber bereits inspiziert wurde und welches die Ergebnisse daraus waren.
- Im sechsten und siebten Teil des Fragebogens sollen die generellen Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht erhoben werden. Es interessieren die Konsequenzen für den Berufsstand im Allgemeinen und den Prüfprozess im Speziellen, die sich aus der Erwartung einer möglichen zukünftigen Inspektion auf den Prüfmandaten ergeben. Diese Fragen können auch von Prüfern beant-

²⁸⁷ Adressaten, welche noch nie in einen RAB-File Review involviert waren, konnten die Fragen 8 bis 25 nicht beantworten.

²⁸⁸ Vgl. Anhang.

²⁸⁹ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 353.

²⁹⁰ Vgl. SCHNEIDER (2013), S. 99.

wortet werden, welche bislang noch nicht persönlich in einen RAB-File Review involviert waren.

- Die Fragen des achten Fragebogenteils beziehen sich auf Angaben zur befragten Person.

Es wurden vorwiegend geschlossene Fragen gestellt. Die drei offenen Fragen beziehen sich auf das Alter und die Berufserfahrung der befragten Person, sowie, sofern anwendbar, auf einen Vergleich der RAB-Reviews mit PCAOB-Inspektionen. Offene Fragen bieten den Vorteil für die antwortende Person, dass sie sich nicht an vorgegebene Antwortkategorien halten muss und selbst verbalisieren kann. Andererseits existieren gute Gründe, offene Fragen nur zurückhaltend zu verwenden: Offene Fragen benachteiligen Menschen, deren Verbalisierungsvermögen nicht sehr ausgeprägt ist. Zudem kann sich die Auswertung offener Fragen sehr schwierig gestalten. Die Erfahrung zeigt, dass bei offenen Fragen sehr häufig gar keine Antworten gegeben werden, was vermuten lässt, dass die Befragten auch eher motiviert sind, vorgefertigte Kategorien zu beantworten, als selbst Antworten zu verfassen.²⁹¹

Bei sieben Fragen wurde eine Mischform der Frageform gewählt. Sie haben vorgegebene Antwortkategorien, enthalten aber zusätzlich eine offene Kategorie. Diese Form ist bei komplexen Konstrukten empfehlenswert, die inhaltlich nicht immer durch Antwortkategorien abgedeckt werden können und bei welchen oft mögliche Antwortalternativen übersehen werden.²⁹²

Alle anderen Fragen sind geschlossen und die meisten davon im Rahmen von bipolaren Ratingskalen (Likert-Skalen) zu beantworten. Die Skalen sind verbal bezeichnet und optisch mit Symbolen ergänzt, um die Bedeutung der Antwortstufen für alle Personen zu vereinheitlichen.²⁹³ Die verwendeten Ratingskalen weisen 4-5 Abstufungen auf, wobei für die meisten Fragen gilt: 1 = „Trifft überhaupt nicht zu“ und 4 = „Trifft voll und ganz zu“.²⁹⁴ Die derzeitig vertretene Lehrmeinung geht von einer maximalen Abstufung von 5-7 Kategorien aus, um eine Überforderung der Testpersonen zu vermeiden. Die Verwendung einer Mittelkategorie, wie sie bei der 5-stufigen Antwortskala existiert, kann einen ungünstigen Einfluss auf den Informationsgehalt eines Fragebogens haben, da die mittlere Position erfahrungsgemäss auch zur Antwortverweigerung verwendet wird.²⁹⁵ Je nach Frage kann eine mittlere Antwortvorgabe jedoch trotzdem wichtig sein.²⁹⁶ Die Ra-

²⁹¹ Vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 50.

²⁹² Vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 51.

²⁹³ Vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 58.

²⁹⁴ Die Antwortkategorien zu gewissen Fragen haben eine andere verbale Bezeichnung, bspw. „negativ“ und „positiv“, „zu schwach“ und „zu stark“, „zu kurz“ und „zu lange“. Es handelt sich jedoch immer um 4-5 Abstufungen.

²⁹⁵ Vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 57.

²⁹⁶ Vgl. SCHNEIDER (2013), S. 104.

tingskalen wurden mit der Möglichkeit „keine Antwort“ ergänzt. Es ist anzunehmen, dass eine Reihe der Befragten zu einzelnen Fragen keine Meinung haben oder nicht bereit sind, die Frage zu beantworten. Die Möglichkeit „keine Antwort“ soll in diesen Fällen das Ankreuzen der Mittelkategorie oder einer anderen zufälligen Kategorie vermeiden.²⁹⁷

Des Weiteren wurde bei der Konstruktion des Fragebogens auf eine einheitliche und klare Begriffsverwendung geachtet. So wurden die verschiedenen Phasen des Prüfprozesses gleich bezeichnet wie in den Schweizer Prüfstandards. Andere Begrifflichkeiten wiederum stammen aus dem jährlichen Tätigkeitsbericht der RAB. Ebenfalls berücksichtigt wurden die Erkenntnisse bezüglich Verständlichkeit und Eindeutigkeit der Begriffe aus Pretests des Fragebogens und aus zuvor geführten Expertengesprächen.

5.2.3 Pretest des Fragebogens

Selbst unter Berücksichtigung sämtlicher theoretischer Empfehlungen in der Fragebogenkonstruktion, ist ein vorgängiger Pretest des Fragebogens unumgänglich. Ein Pretest dient unter anderem der Überprüfung

- der ausreichenden Variation der Antworten,
- des Verständnisses der Fragen durch den Befragten,
- der Schwierigkeit der Fragen für den Befragten,
- des Interesses und der Aufmerksamkeit des Befragten gegenüber den Fragen,
- der Effekte der Frageanordnung,
- der Güte der Filterführung, der Dauer der Befragung,
- des Interesses des Befragten gegenüber der gesamten Befragung,
- der Belastung des Befragten durch die Befragung.²⁹⁸

Für die vorliegende Befragung wurden Pretests in mehreren Phasen durchgeführt. In der ersten Entwicklungsphase wurde der Fragebogen von Mitarbeitern am Lehrstuhl für Accounting der Universität Zürich überprüft. Der Fokus lag dabei auf methodischen Punkten (wie z.B. Reihenfolge der Fragen oder Skalierung). Anschliessend wurde der Fragebogen der RAB zugestellt, um Begriffsunklarheiten zu identifizieren und allfällige weitere Fragen von Interesse zu diskutieren. Der entsprechend überarbeitete Fragebogen wurde anschliessend insgesamt 8 Personen zugestellt mit der Bitte, diesen auszufüllen und anhand vorgegebener Aspekte zu beurteilen. Dieser Prozess wurde während mehrerer Entwicklungsphasen des Fragebogens wiederholt. Bei den 8 Pretestern handelte es sich um Revisionsexperten, die jedoch nicht mehr in ihrem angestammten Berufsfeld tätig sind und

²⁹⁷ Vgl. SCHNEIDER (2013), S. 104.

²⁹⁸ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 340 und RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 61.

somit nicht mehr zum eigentlichen Kreis der Befragten gehören. Der ins Englische übersetzte Fragebogen wurde zudem von zwei englischsprachigen Personen korrektur gelesen.

5.2.4 Gütekriterien des Fragebogens

Bei der Erhebung sozialwissenschaftlicher Daten sollte sichergestellt werden, dass das verwendete Messinstrument objektiv sowie zuverlässig misst (Reliabilität), das Instrument diejenigen Merkmale misst, die es messen soll (Validität) und, falls von einer Stichprobe auf die Grundgesamtheit geschlossen wird, dass die Stichprobenergebnisse verallgemeinerbar sind (Repräsentativität).²⁹⁹ Die Methode der Befragung ist hinsichtlich der Erfüllung dieser Gütekriterien problematisch.

Der Grad der *Objektivität* eines Messinstruments bringt zum Ausdruck, in welchem Ausmass die Ergebnisse unabhängig von der Person des Forschers sind. Der in dieser Arbeit verwendete Fragebogen wurde den Zielpersonen postalisch zugesendet. Eine Einflussnahme durch den Befrager kann somit ausgeschlossen werden. Auch sollte die Auswertungsobjektivität³⁰⁰ durch mehrheitlich geschlossene Fragen gewährleistet sein.

Die *Reliabilität* der Untersuchungsergebnisse bezieht sich vor allem auf ihre Wiederholbarkeit. Die Reproduzierbarkeit von Befragungen ist beschränkt: Eine identische Befragung derselben Person zu einem anderen Zeitpunkt würde vermutlich ein anderes Ergebnis bringen, da das Antwortverhalten u.a. beeinflusst ist durch die jeweilige Stimmung des Befragten und äussere Begebenheiten.³⁰¹ In der vorliegenden Untersuchung wird versucht, eine grösstmögliche Reliabilität zu erreichen, indem alle Ablaufschritte von der Auswahl der Adressaten, über das Aufsetzen des Fragebogens bis zur Datenauswertung sorgfältig geplant und dokumentiert werden.

Objektive und zuverlässige Messinstrumente sind nicht notwendigerweise valide.³⁰² *Validität* gibt an, ob ein Test effektiv das misst, was er messen sollte bzw. zu messen vorgibt³⁰³ und kann unterteilt werden in Inhaltsvalidität, Kriteriumsvalidität und Konstruktvalidität. Ein Messinstrument ist inhaltsvalide, wenn es das zu messende Konstrukt in seinen wichtigsten Aspekten erschöpfend erfasst. Zu beachten ist, dass es sich bei der Inhaltsvalidität um ein subjektives Kriterium handelt.³⁰⁴ Im vorliegenden Fragebogen wurden zur Gewährleistung der Inhaltsvalidität die verwendeten Fachbegriffe definiert, mit den Begriffen aus Gesetz, Verord-

²⁹⁹ Vgl. KROMREY (2009), S. 375; vgl. DIEKMANN (2011), S. 247; vgl. BORTZ / DÖRING (2006), S. 326.

³⁰⁰ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 249.

³⁰¹ Vgl. KROMREY (2009), S. 279-280.

³⁰² Vgl. DIEKMANN (2011), S. 256.

³⁰³ Vgl. BORTZ / DÖRING (2006), S. 326.

³⁰⁴ Vgl. BORTZ / DÖRING (2006), S. 200

nung, Prüfstandards und RAB-Tätigkeiten abgeglichen und konsistent verwendet. So kann davon ausgegangen werden, dass die Zielpersonen durch ihre Ausbildung und tägliche Arbeit ein gutes Verständnis der Begrifflichkeiten haben. Die Pretests und Besprechung des Fragebogens mit Experten, insbesondere der RAB, unterstützen die Inhaltsvalidität des Messinstruments.

Kriteriumsvalidität wird definiert als Korrelation zwischen den Testwerten und den Kriteriumswerten einer Stichprobe.³⁰⁵ Im vorliegenden Fall müssten demnach die erzielten Ergebnisse mit anderen relevanten Merkmalen, sog. Aussenkriterien, empirisch korrelieren. Da im Zusammenhang mit dieser Untersuchung keine adäquaten Aussenkriterien bekannt sind, die herangezogen werden könnten, lässt sich der Fragebogen nicht auf seine Kriteriumsvalidität überprüfen.

Aufgrund der Subjektivität der Inhaltsvalidität und der geringen Bedeutung der Kriteriumsvalidität aufgrund fehlender Aussenkriterien kommt der Konstruktvalidität besondere Bedeutung zu.³⁰⁶ Konstruktvalide ist ein Fragebogen dann, wenn das von ihm erfasste Konstrukt mit möglichst vielen anderen Variablen in theoretisch begründbaren Zusammenhängen steht und daraus Hypothesen ableitbar sind, die einer empirischen Prüfung standhalten.³⁰⁷ Anders formuliert: ein hypothetisches Konstrukt muss mit mehreren verschiedenen Methoden gemessen werden können.³⁰⁸ Um die Konstruktvalidität der vorliegenden Untersuchung sicherzustellen, wurden folgende Massnahmen ergriffen:

- Literaturrecherche im Bereich Wissenschaftstheorie und Statistik,
- Betrachtung bestehender empirischer Untersuchungen hinsichtlich ihrer Fragestellung und Vorgehensweise,
- Berücksichtigung der Ergebnisse aus Experteninterviews.

Zusammenfassend kann aufgrund obiger Ausführungen festgestellt werden, dass die Validität des Fragebogens gegeben ist.

5.3 Grenzen schriftlicher Befragungen

Bei schriftlichen Befragungen besteht das Risiko, dass der Fragebogen nicht von der eigentlichen Zielperson beantwortet und ausgefüllt wird. Dem wurde entgegengewirkt, indem der Fragebogen persönlich adressiert wurde. Jedem Fragebogen wurde ein vorfrankiertes Rückantwortcouvert (Geschäftsantwortsendung) beigelegt. Ein mehrfaches Ausfüllen des Fragebogens durch dieselbe Zielperson wäre demnach nur möglich durch i) Kollaboration mit anderen Zielpersonen (unter Verwendung deren Rückantwortcouverts), ii) Ausfüllen des Fragebogens sowohl

³⁰⁵ Vgl. BORTZ / DÖRING (2006), S. 200.

³⁰⁶ Vgl. BORTZ / DÖRING (2006), S. 200.

³⁰⁷ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 258.

³⁰⁸ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 259-260.

beim Erstversand als auch nach dem Erinnerungsversand oder iii) zusätzliches elektronisches Ausfüllen des Fragebogens und Rücksendung via E-Mail. Das Risiko von Mehrfachantworten bleibt bestehen, ein systematisches Auftreten erscheint unter Berücksichtigung motivationaler Aspekte (Zeit, Aufwand) jedoch unwahrscheinlich.³⁰⁹

Ein weiteres wesentliches Risiko postalischer Befragungen liegt in der zu erwartenden tiefen Rücklaufquote und dem damit zusammenhängende Selektionsbias. Zu erwarten sind selten Rücklaufquoten über 5% bis 20%, je nach Zielgruppe.³¹⁰ Die Höhe der Rücklaufquote kann durch eine Reihe von Massnahmen beeinflusst werden, welche bei der vorliegenden Befragung berücksichtigt wurden:³¹¹

- Überschaubare Länge des Fragebogens;
- Zusicherung der Anonymität der Antworten;
- Thema, welches die Zielpersonen direkt betrifft;
- Schriftliches Erinnerungsschreiben;
- Zustellung der Umfrageergebnisse, sofern gewünscht.

Selbst bei fehlendem Selektionsbias besteht das Risiko verfälschter Ergebnisse durch sogenannte negative Antworttendenzen, welchen bei der Fragebogenkonstruktion jedoch bewusst entgegengewirkt wurde:³¹²

Absichtliche Verstellung

Fragebögen sind sensitiv gegenüber absichtlicher Verfälschung. Die Übernahme verschiedener „Rollen“ bei der Fragenbeantwortung fällt den Zielpersonen üblicherweise leicht. In der vorliegenden Befragung bestehen keine Anreize für absichtliche Verstellung, wie sie bspw. bei Auswahlverfahren vorhanden sind. Die Anonymität der Antworten reduziert das Risiko absichtlicher Verstellung weiter.

Soziale Erwünschtheit

Unter sozialer Erwünschtheit versteht man die Tendenz der Zielpersonen, die Fragen eines Fragebogens so zu beantworten, dass die Antworten ihrer Meinung nach der sozialen Norm entsprechen. So ist zu erwarten, dass unter den Mitarbeitern der Prüfgesellschaften ein gegenüber der RAB sehr kritischer Grundtenor herrscht (Inspektionen verursachen z.B. einen erheblichen Mehraufwand und Kosten für die Prüfer). Die Antworten einzelner Mitarbeiter könnten somit negativer ausfallen und nicht mehr der tatsächlichen persönlichen Meinung entsprechen. Durch

³⁰⁹ Die Teilnahme wurde weder durch einen direkten (Barentschädigung, Verlosung) noch durch einen indirekten (Einflussnahme auf Entscheidungen) Gegenwert vergütet.

³¹⁰ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 516.

³¹¹ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 516-517.

³¹² Vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 61-65.

die Fragensauswahl wird versucht, dieser Tendenz entgegenzuwirken. Es werden, neben Einstellungs- und Meinungsfragen möglichst sachliche Fragen gestellt, die wenig von sozialen Normen beeinflusst sind. Die Zielpersonen werden zudem mehrfach aufgefordert, die Fragen wahrheitsgetreu, gemäss ihrer persönlichen Erfahrung zu beantworten.

Akquieszenz

Unter Akquieszenz wird die Tendenz verstanden, unabhängig vom Inhalt Fragen eher mit „ja“ bzw. „trifft zu“ zu beantworten. Diese „Ja-Sage-Bereitschaft“ kann durchbrochen werden, indem Fragen teilweise gespiegelt formuliert werden.

Bevorzugung von extremen, unbestimmten oder besonders platzierten Antwortkategorien

Es kann sowohl eine Tendenz zur Mitte (Vermeidung von Extremantworten) als auch die Bevorzugung von Extremantworten beobachtbar sein. Die Tendenz zur Mitte ist damit erklärbar, dass die Testpersonen nicht viele Informationen über sich preisgeben wollen, oder aber über das zu Beurteilende zu wenig informiert sind. Wo angebracht, wurde im vorliegenden Fragebogen aus diesem Grund eine gerade Anzahl Antwortalternativen vorgegeben (ohne Mittelkategorie).

Daneben existieren noch weitere negative Antworttendenzen, die jedoch für die vorliegende Untersuchung eine geringfügigere Bedeutung haben.³¹³ Es muss festgehalten werden, dass trotz sorgfältiger Fragensauswahl und Fragebogenkonstruktion das Risiko negativer Antworttendenzen nicht vollständig eliminiert werden kann.

5.4 Auswertungsverfahren

Die aus der Umfrage gewonnenen Daten lassen sich wie folgt beschreiben: Die Variablen sind nominal- bzw. ordinalskaliert, nicht-normalverteilt³¹⁴ und teilweise dichotom. Die Begrenztheit der Anzahl auswertbarer Antworten ergibt weitere Restriktionen für die Datenauswertung. Die Daten werden mittels deskriptiver Auswertungen analysiert. Die Antworten werden mit der Skalen-Mitte verglichen, um Übereinstimmung oder Ablehnung mit der entsprechenden Aussage im Fragebogen zu ermitteln.

³¹³ So z.B. die Tendenz zu raten, Verfälschung aufgrund einer raschen Bearbeitung, Tendenz zur ersten passenden Kategorie, oder „Mustermalen“, vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 64-65.

³¹⁴ Die Variablen wurden einem Kolmogorov-Smirnov-Test unterzogen, zudem wurden die zugehörigen Histogramme hinsichtlich Schiefe und Kurtosis betrachtet. Die Hypothese der Normalverteilung musste darauf basierend für die meisten Variablen abgelehnt werden.

Die Auswertungsergebnisse werden graphisch visualisiert. Bei der Interpretation werden zur einfacheren Lesbarkeit die Stufen der vorgegebenen Ratingskala zusammengefasst: Die Stufen „trifft überhaupt nicht zu“ und „trifft eher nicht zu“ werden als Ablehnung der Aussage bezeichnet, die Stufen „trifft weitgehend zu“ und „trifft voll und ganz zu“ als Zustimmung. Prozentuale Anteile werden jeweils im Verhältnis zum Total der gültigen Antworten zur entsprechenden Frage berechnet. Ausnahme sind die Angaben zur Person der Teilnehmer. Diese werden ins Verhältnis zum gesamten Rücklauf gesetzt, da hier die Zusammensetzung der Gesamtheit der ausgefüllten Fragebogen im Vordergrund steht, und weniger die Zusammensetzung der Antworten zur konkreten Frage.

Sämtliche Antworten bezüglich Beurteilung und Wahrnehmung der staatlichen Aufsicht werden auf Unterschiede zwischen folgenden Gruppen untersucht:

- Big 3 versus Nicht-Big 3,
- Funktionsstufen,
- Einstellung gegenüber der RAB 2007 und heute,
- File Review-Erfahrung,
- Persönliche negative oder positive Konsequenzen aus vergangenen Inspektionen,
- Erfahrung mit PCAOB-Inspektionen.

Zur Beantwortung der dritten Forschungsfrage werden Unterschiede zwischen den Big 3 und Nicht-Big 3 jeweils in einem tabellarischen Vergleich der Mittelwerte und der Mediane dargestellt. Die Unterschiede werden mittels Signifikanztests analysiert.³¹⁵ Zeigen die Auswertungen signifikante Unterschiede oder Abhängigkeiten zwischen den übrigen obengenannten Gruppierungen, werden diese erwähnt.

³¹⁵ Zur Anwendung gelangt der U-Test nach Mann & Whitney resp. der Kruskal Wallis Test. Beide setzen keine normalverteilten Ausgangsdaten voraus und eignen sich bei Vorliegen von intervallskalierten Merkmalen zur Untersuchung von Mittelwertunterschieden zweier oder mehrerer unabhängiger Stichproben. Vgl. RAAB-STEINER / BENESCH (2012), S. 127; vgl. UNIVERSITÄT ZÜRICH (UZH) (2016).

Teil III: Analyse und Beurteilung der empirischen Ergebnisse

6. Ergebnisse der Befragung

6.1 Rücklauf

6.1.1.1 Rücklaufquote

Eine gute Umfrage zeichnet sich durch eine hohe Rücklaufquote aus.³¹⁶ Bei der Fragebogenkonstruktion und der Durchführung der Befragung wurden Massnahmen ergriffen, um eine möglichst hohe Rücklaufquote zu erreichen.³¹⁷

Wie in Kapitel 5.2.1 beschrieben, wurden 1'491 Revisionsexpertinnen und Revisionsexpertinnen angeschrieben, welche bei einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen tätig sind. Davon waren 82 Nicht-Teilnahmen zu verzeichnen: 71 Revisionsexperten konnten nicht kontaktiert werden, da sie das Unternehmen inzwischen verlassen hatten, 11 Zielpersonen wollten bzw. konnten an der Umfrage nicht teilnehmen. Darunter fallen die 8 Mitarbeiter der Firma Intercontrol AG, welche ihre Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen in der Zwischenzeit freiwillig abgegeben hatte. Da davon ausgegangen wird, dass die Mitarbeiter aufgrund bisheriger Erfahrungen den Fragebogen trotzdem hätten beantworten können, werden diese Mitarbeiter nicht als „Nicht Erreichbare“, sondern als „Ausfälle“ betrachtet. Weitere Ausfallgründe waren z.B. das Fehlen von Sprachkenntnissen in Deutsch und Englisch.

Retourniert wurde der Fragebogen von 419 Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten. Dies entspricht einer Rücklaufquote von 30%.³¹⁸ Ein Fragebogen war nicht auswertbar, da er nur unvollständig ausgefüllt war. Somit liegt auch die bereinigte Rücklaufquote bei 30%.³¹⁹

Die erzielte Rücklaufquote liegt über dem zu erwartenden Wert, basierend auf den Erfahrungen aus bisherigen Umfragen.³²⁰ Dies ist zurückzuführen auf die gute Erreichbarkeit der Zielpersonen, da aktuelle Adressen zur Verfügung standen, sowie auf die aktuelle, die Adressaten interessierende Thematik.

³¹⁶ Vgl. DILLMANN (1991), S. 228.

³¹⁷ Vgl. Kapitel 5.4.

³¹⁸ Die Rücklaufquote wurde berechnet basierend auf der ursprünglich definierten Grundgesamtheit von 1'491 Revisionsexperten, bereinigt um die 71 nicht zustellbaren Fragebogen. Ohne Bereinigung ergäbe sich eine Rücklaufquote von 28%.

³¹⁹ Vgl. z.B. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 301, zur Berechnung der bereinigten Rücklaufquote.

³²⁰ Vgl. Kapitel 5.4.; bei postalischen Befragungen sind Rücklaufquoten von 5% bis 20% zu erwarten, je nach Zielgruppe.

Abbildung 6/1: Rücklaufquote

Beschreibung	Anzahl	in %
Angeschriebene Revisionsexperten	1 491	105%
- Nicht Erreichbare	71	5%
Bereinigte Grundgesamtheit	1 420	100%
- Weitere Ausfälle	11	1%
Zwischentotal	1 409	99%
Rücklauf	419	30%
- Fragebogen, die ausgeschlossen wurden	1	0%
Bereinigter Rücklauf	418	30%

6.1.1.2 Umgang mit fehlenden Werten

Wichtig im Zusammenhang mit der Qualität von Umfrageergebnissen sind möglichst geringe Unterschiede zwischen der Schätzung eines Mittelwerts auf Basis der Antwortenden vom tatsächlichen Mittelwert. Dazu ist eine hohe Rücklaufquote weder notwendig noch hinreichend. Denn grosse Unterschiede zwischen Schätzung und tatsächlichem Mittelwert sind nicht nur bei hohen Antwortausfällen möglich, sondern auch dann, wenn sich nur wenige Nicht-Antwortende stark von den Befragten unterscheiden. Die Konsequenzen fehlender Werte aufgrund von Antwortausfällen sind daher abhängig von deren Ursachen abzuschätzen. In der Literatur wird unterschieden zwischen

- Nicht-Befragbaren
- Schwer-Ereichbaren
- Verweigerern.³²¹

Nicht-Befragbare sind Personen, die aufgrund äusserer Umstände wie z.B. körperlicher Gebrechen oder schwerer Erkrankung aus dem Kreis der Befragten ausscheiden. Der Anteil dieser Ausfälle ist im Allgemeinen sehr gering und es ist in der Regel keine verzerrende Wirkung zu erwarten.

Zu den Schwer-Ereichbaren sind Personen zu zählen, die trotz mehrfacher Versuche nicht kontaktiert werden können. In der vorliegenden Untersuchung konnten 71 Prüfer (5%) nicht erreicht werden, da sie aus dem Unternehmen ausgetreten sind. Schwer-Ereichbare traten bei fast allen Prüfungsunternehmen auf, wobei die Mitarbeiter der drei grössten Prüfgesellschaften den grössten Teil der Gruppe ausmachten. Trotzdem kann nicht vollständig ausgeschlossen werden, dass sich ausgerechnet die Mittelwerte der Schwer-Ereichbaren ausgeprägt von den Werten der Antwortenden unterscheiden.

Hinsichtlich der Konsequenzen der dritten Gruppe, also Personen, die eine Befragung explizit verweigern, ist entscheidend, ob das Teilnehmerverhalten mit Vari-

³²¹ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 303-304.

ablen des Untersuchungsgegenstandes zusammenhängt. Bei Vorliegen solcher Zusammenhänge wären Verzerrungen der Ergebnisse zu erwarten.³²² Für die vorliegende Befragung wäre die Teilnahmeverweigerung eines der grossen Prüfungsunternehmen (den Mitarbeitern würde bspw. die Teilnahme verboten) problematisch. Aufgrund von Telefonaten mit den Firmen PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG und Deloitte sowie dem Rücklauf elektronisch ausgefüllter Fragebogen (der Absender ist dabei ersichtlich) kann dieser Fall ausgeschlossen werden. Aufgrund der persönlichen Eigenschaften der antwortenden Personen ergeben sich keine Hinweise auf eine Systematik hinter dem Antwort- bzw. Verweigerungsverhalten.

Von den Ausfällen sind die Fälle zu unterscheiden, in denen die Antwortenden den Fragebogen nur teilweise ausgefüllt haben, also einige Variablen für den jeweiligen Fall fehlen.³²³ Dabei gilt es abzuklären, ob die Antwortverweigerung systematisch ist. Hohe Anteile an fehlenden Angaben waren für die Fragen zur Nachvollziehbarkeit und zum Übereinstimmungsgrad mit Firm Review-Kritik zu verzeichnen (29%, resp. 20% fehlende Antworten). Dies kann begründet werden mit dem wesentlichen Anteil Befragter, welche noch nie von einer Firm Review betroffen waren und einem noch grösseren Anteil Prüfer, die nicht wissen wie viele Firm Reviews bei ihrem Arbeitgeber bereits durchgeführt wurden. Hohe Anteile an fehlenden Antworten ergaben auch die Fragen zu den veränderten Haftungsrisiken (18% fehlende Antworten) und zu den persönlichen Auswirkungen aufgrund von Inspektionsresultaten (ebenfalls 18% fehlende Antworten), wobei in allen Fällen die „Keine Angabe“-Option angekreuzt wurde. Diese Antwortausfälle sind bei den entsprechenden Auswertungen zu berücksichtigen. Für alle übrigen Fragen kann eine systematische Verweigerung ausgeschlossen werden.

³²² Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 304-306.

³²³ Vgl. SCHNELL / HILL / ESSER (2011), S. 300.

6.1.1.3 Angaben zur Person der Teilnehmer

Neben Jahrgang, Geschlecht, Kulturkreis und Grundausbildung wurden von den Teilnehmern folgende Daten erhoben zu ihrer Beschäftigung beim Prüfungsunternehmen:

- Anstellung bei den Big 3 oder bei einem der übrigen Unternehmen unter staatlicher Aufsicht,³²⁴
- Tätigkeitsbereich innerhalb des Prüfungsunternehmens,
- Position,
- Berufserfahrung,
- Angaben dazu, ob das Ergebnis einer Inspektion für den Teilnehmer in der Vergangenheit positive oder negative persönliche Auswirkungen hatte, oder ob dem Teilnehmer Fälle solcher Auswirkungen innerhalb der Firma bekannt sind.

Geantwortet haben 300 (30.2%) von 994 angeschriebenen Mitarbeitern der Big 3 sowie 113 (22.7%) von 497 Mitarbeitern der übrigen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Fünf Fragebogen enthielten keine Angabe über die Zugehörigkeit bei Big 3 oder Nicht-Big 3-Firmen. Der Grossteil der Revisionsexperten arbeitet im Bereich Audit (76%) oder Audit Financial Services (19%). Jeweils etwa ein Drittel von ihnen verfügt über weniger als 10 Jahre, zwischen 10 und 20 Jahre oder über mehr als 20 Jahre Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung. Das Durchschnittsalter liegt bei 41 Jahren. Die Mehrheit der Prüfer (81.6%) ist männlich. Bezüglich ihrer Position im Prüfungsunternehmen gab je ein Viertel der Befragten an, dass sie als Partner, als Senior Manager oder als Manager tätig sind (Director 15.0%, Assistant Manager 8.7% und andere Positionen 1.2%, vgl. Abbildung 6/2).

³²⁴ Es wurde bewusst nicht nach dem Arbeitgeber befragt, damit höchstmögliche Anonymität gewährleistet werden kann.

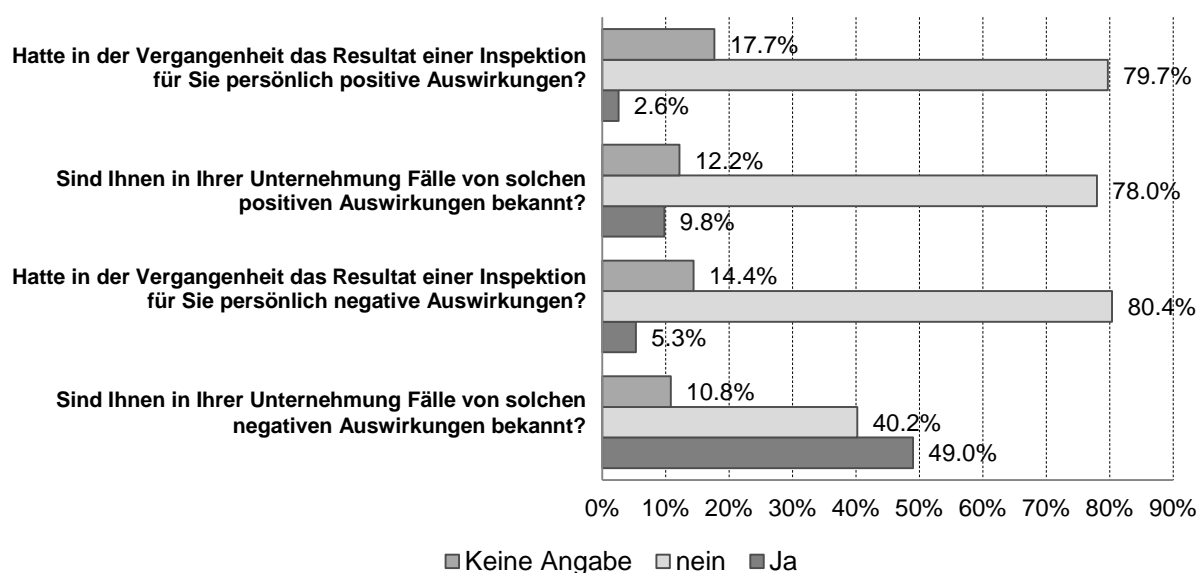
Abbildung 6/2: Zusammenfassung der persönlichen Teilnehmerdaten

Persönliche Angaben der Teilnehmer				
		Nicht-Big 3	Big 3	Summe
Geschlecht	weiblich	19	51	70 (16.9%)
	männlich	91	246	337 (81.6%)
	Keine Angabe	3	3	6 (1.5%)
Berufserfahrung	weniger als 5 Jahre	3	5	8 (1.9%)
	5-9 Jahre	33	110	143 (34.6%)
	10-14 Jahre	20	57	77 (18.6%)
	15-19 Jahre	16	27	43 (10.4%)
	20-24 Jahre	21	46	67 (16.2%)
	25 Jahre und mehr	19	50	69 (16.7%)
	Keine Angabe	1	5	6 (1.5%)
	Durchschnittliche Berufserfahrung (in Jahren)	15.3	14.6	
Position	Partner	30	73	103 (24.9%)
	Director	16	46	62 (15.0%)
	Senior Manager	27	78	105 (25.4%)
	Manager	29	70	99 (24.0%)
	Assistant Manager	6	30	36 (8.7%)
	Andere Position	3	2	5 (1.2%)
	Keine Angabe	2	1	3 (0.7%)

Für 79.7% (n=333) resp. 80.4% (n=336) der Antwortenden hatten die Inspektionsresultate keine positiven oder negativen Auswirkungen (vgl. Abbildung 6/3). Persönliche negative Konsequenzen (5.3%, n=22) überwiegen die positiven (2.6%, n=11), fallen aber insgesamt gering aus. Dies ist insofern bemerkenswert, weil fast die Hälfte der Antwortenden angeben, dass ihnen in ihren Unternehmen Fälle von negativen Konsequenzen aus RAB-Inspektionen bekannt sind. Zudem fordert die RAB, dass der Faktor „Qualität“ als Parameter bei der Leistungsbeurteilung ausreichend zu berücksichtigen ist, namentlich durch konsequente finanzielle Abzüge aufgrund von negativen qualitätsrelevanten Feststellungen aus der internen oder externen Qualitätssicherung.³²⁵ Mögliche Gründe sind die Nicht-Teilnahme der betroffenen Prüfer, Verlassen des Prüfungsunternehmens und somit Ausscheiden aus dem Kreis der Befragten, oder die Verweigerung einer ehrlichen Antwort.

Eine weiterführende Analyse der Daten ergibt, dass es erwartungsgemäss hauptsächlich Partner, Director und Senior Manager sind, welche negative persönliche Auswirkungen aus RAB-Inspektionen erfahren haben (9.5% der Partner, 5.7% der Director und 8% der Senior Manager). Positive Konsequenzen hingegen wirkten sich auf sämtliche Funktionsstufen aus: Neben Partnern (3.2%) und Senior Managern (4.7%) waren auch Assistant Manager (4%) von positiven Auswirkungen betroffen. Es muss darauf hingewiesen werden, dass die Anzahl Antwortverweigerer in dieser Fragengruppe mit bis zu 17.7% besonders hoch ist.

Abbildung 6/3: Auswirkungen von Inspektionsresultaten



³²⁵ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011B), S. 24.

6.1.1.4 Repräsentativität

Eine Stichprobe ist dann repräsentativ, wenn sie in ihrer Zusammensetzung der Grundgesamtheit möglichst stark ähnelt. Merkmalspezifische Repräsentativität ist gegeben, wenn die Zusammensetzung der Stichprobe hinsichtlich einiger relevanter Merkmale der Populationszusammensetzung entspricht.³²⁶ Für die dieser Umfrage zugrundeliegende Grundgesamtheit sind lediglich zwei Merkmale bekannt bzw. öffentlich verfügbar: Geschlecht und Arbeitgeber, wobei der Fragebogen bezüglich Arbeitgeber lediglich die Angabe verlangte, ob die befragte Person bei einer der jährlich inspizierten Prüfgesellschaften tätig ist oder nicht. Die Repräsentativität kann demzufolge hinsichtlich dieser zwei Merkmale mittels Binomial-Test überprüft werden.

80% der im RAB-Register erfassten Population von bei einem staatlich beaufsichtigten Unternehmen tätigen Revisionsexperten sind männlich. Der Binomialtest zeigt, dass sich der Anteil Antworten von männlichen Personen (81.6%, vgl. Abbildung 6/2) nicht signifikant vom erwarteten Anteil unterscheidet ($p > 0.05$). Anders sieht die Situation hinsichtlich Arbeitgeber aus: Hier ergibt der Binomialtest eine signifikante Abweichung des Anteils der nicht bei einem jährlich inspizierten Arbeitgeber tätigen Antwortenden (27%) vom entsprechenden Anteil in der Grundgesamtheit (33%, $p < 0.05$). Dies muss bei der Interpretation der Ergebnisse berücksichtigt werden.

6.2 Resultate und Interpretation

6.2.1 Wahrnehmung des Inspektionsprozesses durch die Prüfer

Die erste Forschungsfrage widmet sich der Wahrnehmung des Inspektionsprozesses durch die beaufsichtigten Revisionsunternehmen bzw. die von ihnen beschäftigten Prüfer. Als erstes erhob der Fragebogen Informationen zur Grundeinstellung der Zielpersonen zur Revisionsaufsicht im Allgemeinen. Im Folgenden wurden Daten zur Inspektionserfahrung erfasst, bevor die konkreten Fragen zum File Review und Firm Review zu beantworten waren.

6.2.1.1 Grundeinstellung gegenüber der Revisionsaufsicht

Die Fragen zur Grundeinstellung zur Revisionsaufsicht im Allgemeinen und zur RAB im Speziellen waren einerseits als einfache Einstiegsfragen gedacht, andererseits sollen sie helfen, nachfolgend erhobene Daten zu analysieren in der Annahme, dass sich eine negative oder positive Grundeinstellung gegenüber dem Aufsichtssystem auf die Beurteilung von dessen Effektivität auswirkt.

³²⁶ Vgl. BORTZ / DÖRING (2006), S. 397.

62.8% der befragten Wirtschaftsprüfer geben an, sie seien im Jahr 2007, bei der Einführung der RAB, der neuen Aufsichtsbehörde gegenüber neutral eingestellt gewesen. Auch heute bezeichnen 35% der Befragten ihre Einstellung als neutral. Es ist jedoch die Tendenz zu einer negativeren Grundhaltung gegenüber der RAB erkennbar: Während 17.1% ihre Einstellung im Jahr 2007 als negativ oder eher negativ bezeichnen würden, sind es heute deren 42.5%. Der Mittelwert, welcher sich für 2007 mit 3.04 noch in der Skalenmitte befand, bewegte sich in den negativen Bereich auf 2.74. Rund ein Fünftel der Antwortenden bezeichnen ihre Einstellung zur RAB sowohl 2007 als auch heute als positiv oder eher positiv (2007: 20.2%, 2014: 22.5%) (vgl. Abbildungen 6/4 und 6/5).

Die genauere Analyse zeigt, dass es hauptsächlich die Mitarbeiter der Nicht-Big 3 sind, deren Einstellung zur RAB sich gegenüber 2007 stark verschlechtert hat: 52.7% von ihnen bezeichnen ihre Einstellung heute als negativ oder eher negativ, gegenüber 20.0% bei der Einführung der RAB ($M=2.60$ versus $M=3.01$; Skalenmitte bei 3.00, vgl. Abbildung 6/5). Der Unterschied in der heutigen Einstellung zur RAB zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern ist statistisch signifikant (Asympt. Sign.: 0.049). Zudem lässt sich feststellen, dass sich die Einstellung sowohl heute als auch 2007 je nach Funktionsstufe signifikant unterscheidet (signifikante Mittelwertsunterschiede, Asympt. Sign.: 0.004). Die Einstellung von Partnern und Senior Manager zur staatlichen Revisionsaufsicht hat sich stark verschlechtert. So bezeichnen bspw. 57.7% ($n=60$) der Partner und 42.5% ($n=45$) der Senior Manager ihre heutige Einstellung als negativ oder eher negativ, gegenüber 30.1% ($n=31$) resp. 7.8% ($n=8$) im Jahre 2007. Eine umgekehrte Entwicklung zeigt die Analyse der Antwort von Assistant Managern: 52.8% ($n=19$) von ihnen bezeichnen heute ihre Einstellung als positiv oder eher positiv (2007: 25.0%).

Abbildung 6/4: Einstellung zur RAB – Übersicht

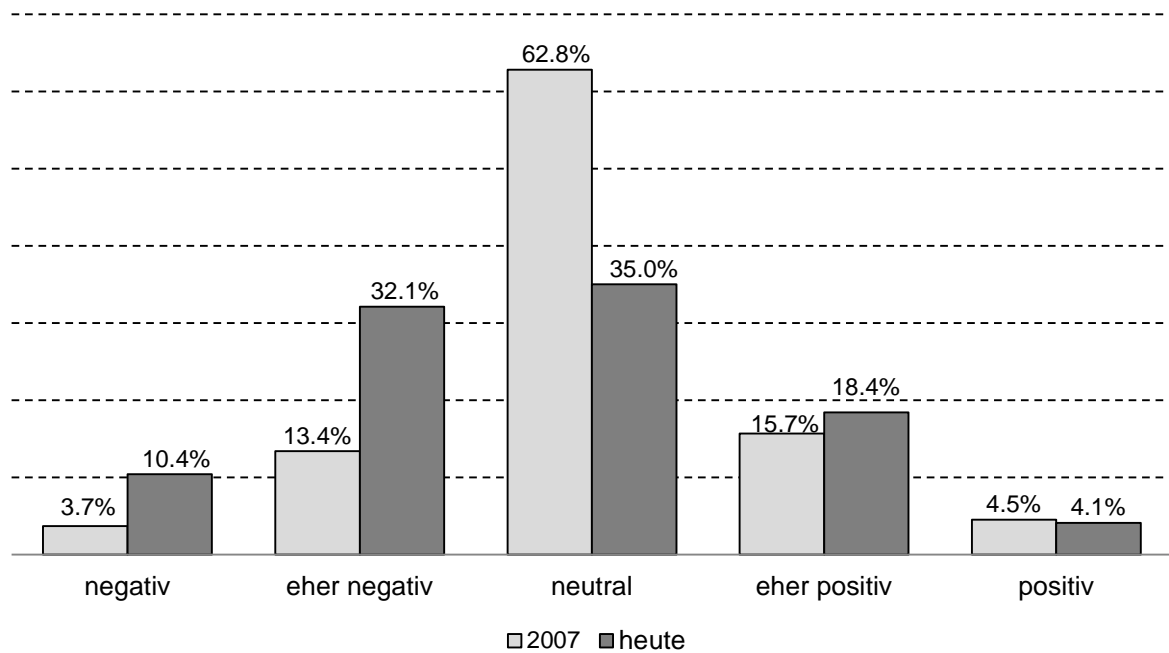


Abbildung 6/5: Einstellung zur RAB – Datenauswertung

Einstellung zur RAB			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Meine Einstellung zur RAB bei deren Einführung im Jahre 2007 war	3.01 3.00 (.860) n=105	3.05 3.00 (.750) n=272	3.04 3.00 (.781) n=377
Heute ist meine Einstellung zur RAB	2.6** 2.00 (1.035) n=112	2.8** 3.00 (1.000) n=297	2.74 3.00 (1.012) n=409

Antwortmöglichkeiten von 1 = "negativ" bis 5 = "positiv"

** Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch signifikant auf dem 5%-Niveau.

Die Mehrheit der Antwortenden ist weitgehend (54.9%, n=229) oder voll und ganz (28.8%, n=120) der Meinung, dass ein Aufsichtssystem über die Wirtschaftsprüfung sinnvoll ist. Ebenfalls mehrheitlich wird die Behauptung unterstützt, dass die staatliche Aufsicht der Schweiz durch internationalen Druck aufgezwungen wurde. Für beide Aussagen liegt der Mittelwert der Antworten mit 3.09 resp. 3.33 über der Skalenmitte von 2.50. Lediglich 8.3% (n=33) der Antwortenden schätzen diese Aussage als nicht oder eher nicht zutreffend ein. Immerhin 31.3% (n=125) der Prüfer antworteten, dass sie ein „Peer Review“-System der staatlichen Aufsicht vorziehen würden (Mittelwert von 2.13 liegt unter der Skalenmitte von 2.50).

6.2.1.2 Inspektionserfahrung

Die Fragen zur Inspektionserfahrung der befragten Personen dienten in erster Linie der effizienten Führung durch den Fragebogen. Prüfer, welche noch nie persönlich in einen File Review involviert waren, wurden unter Auslassung der entsprechenden Fragen direkt zum Teil betreffend Firm Review geführt.

Die Mehrheit der befragten Prüfer war noch nie persönlich in einen File Review involviert (63.5%, n=263, Median = 1 bzw. „noch keinen“, vgl. Abbildungen 6/6 und 6/7). 30.9% (n=128) der Antwortenden haben bereits einen oder zwei File Reviews miterlebt. Dass die Erfahrungen dieser Antwortgruppe anekdotischer Natur sind und vom entsprechenden Einzelfall geprägt sind, muss in der Interpretation der Ergebnisse berücksichtigt werden. Lediglich 5.6% (n=23) waren in drei oder mehr File Reviews involviert.

Abbildung 6/6: Inspektionserfahrung – Übersicht

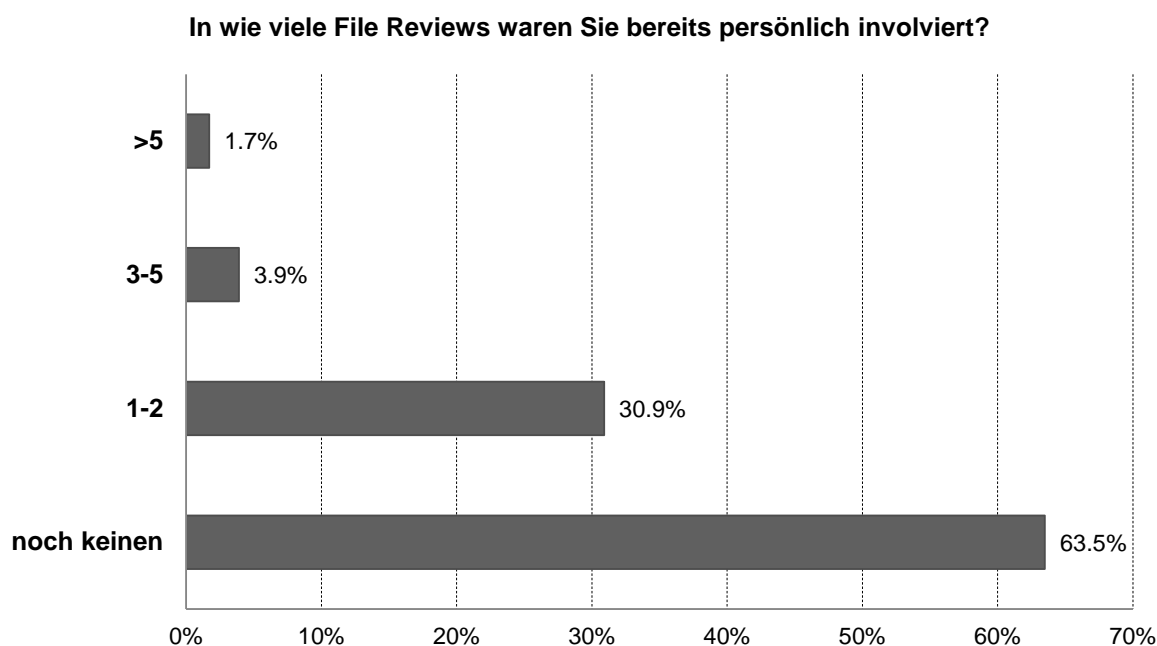


Abbildung 6/7: Inspektionserfahrung – Datenauswertung

	Inspektionserfahrung		
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
In wie viele File Reviews waren Sie bereits persönlich involviert?	1.35	1.46	1.43
	1.00	1.00	1.00
	(.611)	(.652)	(.642)
	n=113	n=296	n=409

Antwortmöglichkeiten 1="noch keinen", 2="1-2", 3="3-5", 4="Mehr als 5"

Weiter ergab die Auswertung, dass die Prüfmandate von 58 befragten Prüfern (13.9%) bereits einmal Gegenstand einer File Review durch das PCAOB waren.

6.2.1.3 RAB-Inspektionsprozess – File Review

Der vierte Teil des Fragebogens, welcher der Erhebung einer persönlichen Einschätzung der Effizienz und Effektivität des File Reviewprozesses dienen soll, richtete sich an jene 155 Befragten (36.5%), welche bereits in mindestens einen RAB-File Review involviert waren. Alle übrigen Teilnehmer wurden zum fünften Teil betreffend Firm Review geleitet.

Die Teilnehmer wurden um eine Beurteilung hinsichtlich des inhaltlichen Fokus der RAB-Inspektionsteams im Rahmen der File Reviews gebeten. Die Umfrage ermittelt die *Wahrnehmung* des Inspektionsprozesses durch die Prüfer. Dies muss nicht zwingend mit der Realität übereinstimmen. Thematisch wurde der Inspektionsgegenstand dabei in Anlehnung an die Schweizer Prüfstandards unterteilt. Die einzelnen Inspektionsbereiche werden an dieser Stelle nicht weiter erläutert; es sei auf die entsprechenden Ausführungen in den Schweizer Prüfstandards verwiesen.

Die Mehrheit der befragten Prüfer ist der Ansicht, dass die RAB in ihren File Reviews einen angemessenen Fokus auf folgende Bereiche legt (jeweils in Klammern wird der Anteil Prüfer angegeben, die den Fokus als angemessen beurteilen, vgl. auch Abbildungen 6/8 und 6/9):

- *Auftragsannahme und –fortführung* (71.6%),
- *Identifikation und Reaktion auf Risiken* (60.5%),
- *Einsatz von Experten und Konsultationen* (50.7%),
- *Verwertung der Arbeit anderer* (51.9%),
- *Qualitätssicherung* (66.0%), sowie
- *Berichterstattung und Kommunikation* (71.7%).

54.4% (n=81) der Befragten beurteilen den Fokus, den die RAB auf *Prüfungsnachweise* legt, als zu stark oder eher zu stark (M=3.66 für Big 3-Prüfer, M = 3.69 für Nicht-Big 3-Prüfer; grösser als Skalenmitte von 3.00). Auch die *Prüfungsdokumentation* steht nach der Meinung von 66% (n=99) der Befragten zu sehr im Zentrum der File Reviews (M=3.95 für Big 3-Prüfer, M=4.00 für Nicht-Big 3-Prüfer). Bei Prüfnachweisen im Sinne von PS 500 bis 530 handelt es sich um „Informationen, die vom Abschlussprüfer zur Ableitung der Schlussfolgerungen verwendet werden, auf denen das Prüfurteil basiert“³²⁷. Die PS stellen spezifische Anforderungen an ausreichende geeignete Prüfnachweise. Unter dem Thema „Prüfungsdokumentation“ behandeln die PS die zu erfüllenden Anforderungen, damit eine Prüfungsakte es einem anderen erfahrenen Prüfer erlaubt, die vollzogenen Prüfungshandlungen, Ergebnisse und wichtige Sachverhalte nachzuvollziehen.³²⁸ *Geschätzte Werte* (PS 540) und *dolose Handlungen* (PS 240) stehen gemäss 42.7% (n=62) bzw. 47.9% (n=70) der Prüfer zu stark im Fokus der Reviews.

Im Allgemeinen lässt sich aufgrund der Antworten feststellen, dass für einen wesentlichen Teil der Befragten fast alle Bereiche zu stark oder eher zu stark im Fokus liegen (Mittelwerte grösser als Skalenmitte). Dies gilt insbesondere für Prüfer, die nicht bei den Big 3 tätig sind. Deren Antworten weisen praktisch durchwegs höhere Mittelwerte auf. Hingegen lässt sich kaum feststellen, dass einzelnen Bereichen durch die RAB zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird (vgl. Abbildung 6/9). Es ist folglich aufgrund der Antworten nicht ersichtlich, dass eine Verschiebung der Schwerpunkte erforderlich wäre. Die Ausnahmen zu dieser allgemeinen Feststellung sind die Themen „Identifikation und Reaktion auf Risiken“ und „Berichterstattung und Kommunikation“: Bei mehrheitlicher Beurteilung als „angemessen“ befinden praktisch gleich viele Prüfer den Fokus der RAB für zu stark oder eher zu stark (20.4% bzw. 14.5%) wie zu schwach oder eher zu schwach (19.1% bzw. 13.7%).

³²⁷ PS 500, Ziff. 5c.

³²⁸ Vgl. PS 320.

Abbildung 6/8: Beurteilung Fokus File Reviews – Übersicht

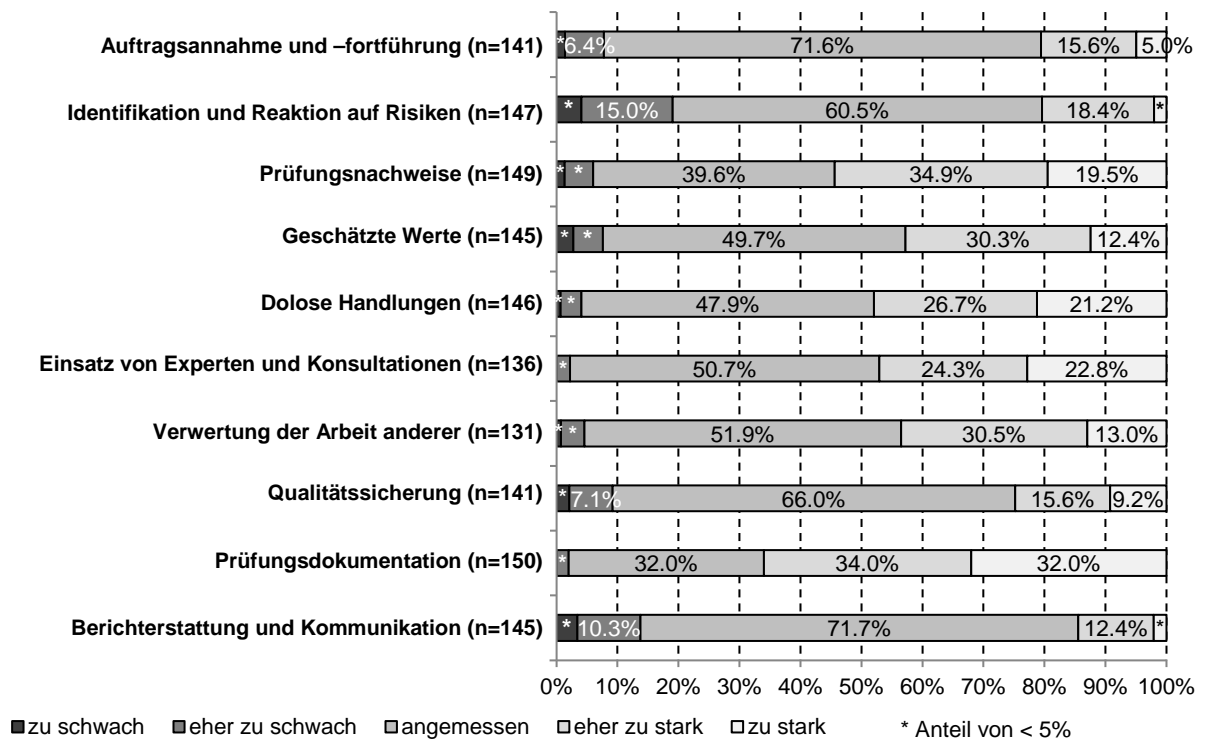


Abbildung 6/9: Beurteilung Fokus File Reviews – Datenauswertung

Beurteilung des Fokus der RAB bei File Reviews			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert <i>Median</i> (s)	Mittelwert <i>Median</i> (s)	Mittelwert <i>Median</i> (s)
Für die Mehrheit der File Reviews...			
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Auftragsannahme und -fortführung legte,	3.22 3.00 (.491)	3.14 3.00 (.723)	3.16 3.00 (.675)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf Identifikation und Reaktion auf Risiken legte,	3.16 3.00 (.767)	2.95 3.00 (.757)	2.99 3.00 (.762)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf Prüfungsnachweise legte,	3.69 4.00 (.821)	3.66 4.00 (.901)	3.66 4.00 (.881)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf geschätzte Werte legte,	3.55 4.00 (.888)	3.41 3.00 (.867)	3.44 3.00 (.871)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf dolose Handlungen legte,	3.66 3.00 (.787)	3.64 3.00 (.902)	3.64 3.00 (.875)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf den Einsatz von Experten und Konsultationen legte,	3.70 3.00 (.869)	3.65 3.00 (.840)	3.66 3.00 (.843)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Verwertung der Arbeit anderer legte,	3.42 3.00 (.703)	3.52 3.00 (.817)	3.50 3.00 (.794)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Qualitätssicherung legte,	3.23 3.00 (.762)	3.21 3.00 (.813)	3.22 3.00 (.799)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Prüfungsdokumentation legte,	4.00 4.00 (.718)	3.95 4.00 (.867)	3.96 4.00 (.835)
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Berichterstattung und Kommunikation legte,	3.06 3.00 (.716)	2.98 3.00 (.635)	3.00 3.00 (.652)

Antwortmöglichkeiten von 1="zu schwach" bis 5="zu stark"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

Die Tatsache, dass ein grosser Teil der Befragten den Inspektionsfokus in fast allen Bereichen als zu stark empfinden, widerspiegelt sich auch in der Beurteilung des durch das Inspektionsteam investierten Zeitaufwandes. Dieser wird mehrheitlich als zu lange (52.3%, n=78) oder eher zu lange (29.5%, n=44) eingeschätzt (M=4.30; grösser als Skalenmitte von 3.00, vgl. Abbildung 6/10). Lediglich 16.5% (n=24) finden die Zeit, die das Inspektionsteam für die Inspektion aufwendete, angemessen. Mitarbeiter der Big 3 beurteilen die durch die Inspektionsteams aufgewendete Zeit etwas weniger kritisch als die Prüfer der übrigen Prüffirmen, der Unterschied ist jedoch statistisch nicht signifikant (Big 3: M=4.28 und Median bei 4.00; Nicht-Big 3: M=4.39 und Median bei 5.00, vgl. Abbildung 6/10).

Abbildung 6/10: Beurteilung des Zeitaufwandes der RAB-Inspektionsteams (File Review) – Datenauswertung

	Zeitaufwand		
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Für die Mehrheit der File Reviews war die Zeit, die das Inspektionsteam für die Inspektion aufwendete	4.39	4.28	4.30
	5.00	4.00	5.00
	(.803)	(.854)	(.842)
	n=31	n=115	n=146

Antwortmöglichkeiten von 1="zu kurz" bis 5="zu lange"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

65.4% (n=98) der Prüfer attestieren den Inspektionsteams angemessenes Fachwissen (vgl. Abbildung 6/11). Von den Zielpersonen mit grosser Erfahrung mit RAB-File Reviews (mehr als 5 File Reviews) beurteilen 85.7% das Fachwissen der RAB-Teams als weitgehend angemessen.³²⁹ Die Mitarbeiter der Big 3 schätzen das Wissen der Mitglieder der Inspektionsteams kritischer ein als die Angestellten der übrigen beaufsichtigten Prüffirmen (Big 3: M=2.65, Nicht-Big 3: M=2.81; grösser als Skalenmitte vom 2.50, vgl. Abbildung 6/12).

Hinsichtlich der durch die RAB-Inspektionsteams geäusserten Kritik lässt sich feststellen, dass 61.5% (n=91) der Befragten diese Kritik für eher nicht konstruktiv bzw. 61.7% (n=90) die geäusserte Kritik für nicht oder eher nicht nachvollziehbar befinden (Mittelwerte kleiner als Skalenmitte, vgl. Abbildungen 6/11 und 6/12). Die Antworten von Mitarbeitern der Big 3 bezüglich Nachvollziehbarkeit und Sachdienlichkeit der RAB-Kritik fallen negativer aus als diejenigen der übrigen Prüffirmen (vgl. Abbildung 6/12).

³²⁹ Es gilt zu beachten, dass für Prüfer mit Inspektionserfahrung von mehr als 5 File Reviews n=7 und somit sehr gering. Zudem sind die Mittelwertunterschiede statistisch nicht signifikant.

Die kritischere Einstellung der Big 3-Prüfer hinsichtlich Fachwissen der RAB-Inspektoren und Nachvollziehbarkeit bzw. Sachdienlichkeit der RAB-Kritik ist möglicherweise darauf zurückzuführen, dass Big 3-Unternehmen häufiger grosse, internationale Konzerne mit tendenziell komplexeren Fragestellungen prüfen. Gewisse fachtechnische Probleme treten deshalb im Vergleich zu Nicht-Big 3-Unternehmen gehäuft auf.

Abbildung 6/11: Beurteilung des Fachwissens und der Kritik der RAB-Inspektionsteams (File Review) – Übersicht

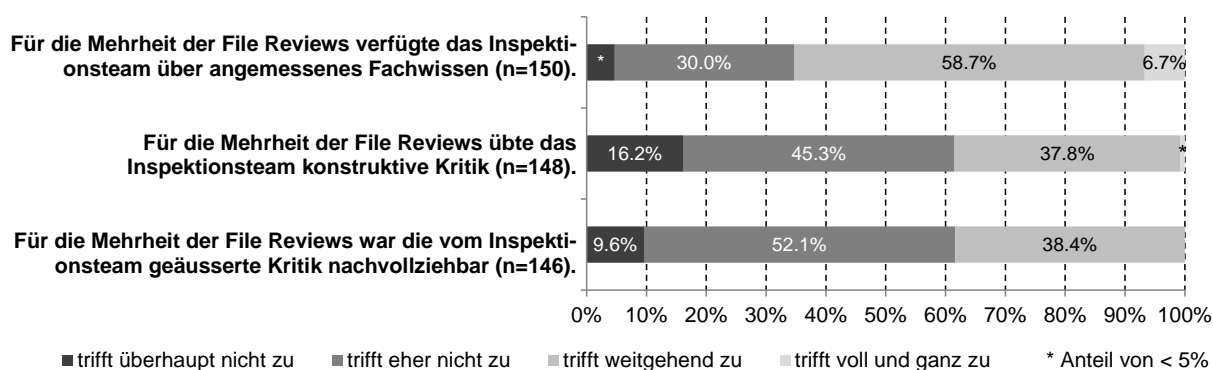


Abbildung 6/12: Beurteilung des Fachwissens und der Kritik der RAB-Inspektionsteams (File Review) – Datenauswertung

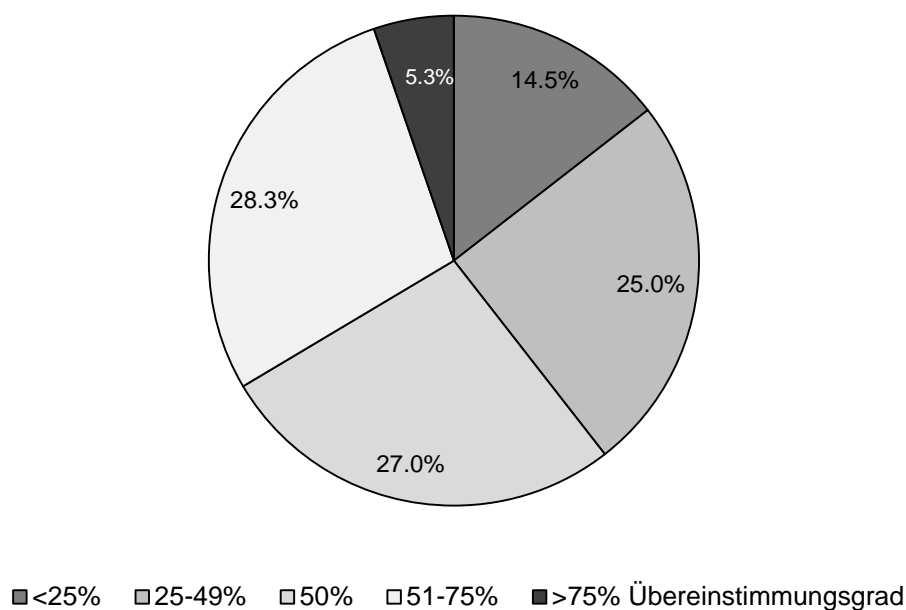
File Review-Kritik			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Für die Mehrheit der File Reviews...			
verfügte das Inspektionsteam über angemessenes Fachwissen.	2.81 3.00 (.397)	2.65 3.00 (.726)	2.69 3.00 (.670)
übte das Inspektionsteam konstruktive Kritik.	2.32 2.00 (.702)	2.21 2.00 (.734)	2.23 2.00 (.727)
war die vom Inspektionsteam geäußerte Kritik nachvollziehbar.	2.44 2.00 (.564)	2.27 2.00 (.632)	2.31 2.00 (.619)

Antwortmöglichkeiten von 1="trifft überhaupt nicht zu" bis 4="trifft voll und ganz zu"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

Die Antworten bezüglich des Übereinstimmungsgrads mit der von den Inspektions-teams geäußerten Kritik zeigen kein eindeutiges Resultat. 27% (n=41) der Antwortenden nennen einen Übereinstimmungsgrad von durchschnittlich 50% (vgl. Abbildung 6/13). 33.6% (n=51) der Antwortenden waren mehrheitlich mit der Kritik einverstanden (Übereinstimmungsgrad von über 50%) während 39.5% (n=60) einen Übereinstimmungsgrad von unter 50% angeben. Bei den Big 3-Prüfern liegt der Mittelwert des Übereinstimmungsgrads unter 50%, bei den Nicht-Big 3-Prüfern leicht darüber. Der Median liegt bei 50% (vgl. Abbildung 6/14). Die Prüfer, die bereits in mehr als 5 File Reviews involviert waren, zeigen einen höheren Übereinstimmungsgrad (Mittelwert grösser als 50%) als Prüfer mit weniger Inspektionserfahrung (Mittelwert unter 50%).³³⁰ Assistant Manager weisen den höchsten Übereinstimmungsgrad aus, gefolgt von Senior Managern, Partnern, Managern und Director. Die Mittelwertsunterschiede zwischen den verschiedenen Funktionsstufen sind signifikant (Asympt. Sign.: 0.031).

Abbildung 6/13: Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle File Reviews) – Übersicht



³³⁰ Es gilt zu beachten, dass für Prüfer mit Inspektionserfahrung von mehr als 5 File Reviews n=7 und somit sehr gering ist. Zudem sind die Mittelwertunterschiede statistisch nicht signifikant.

Abbildung 6/14: Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle File Reviews) – Datenauswertung

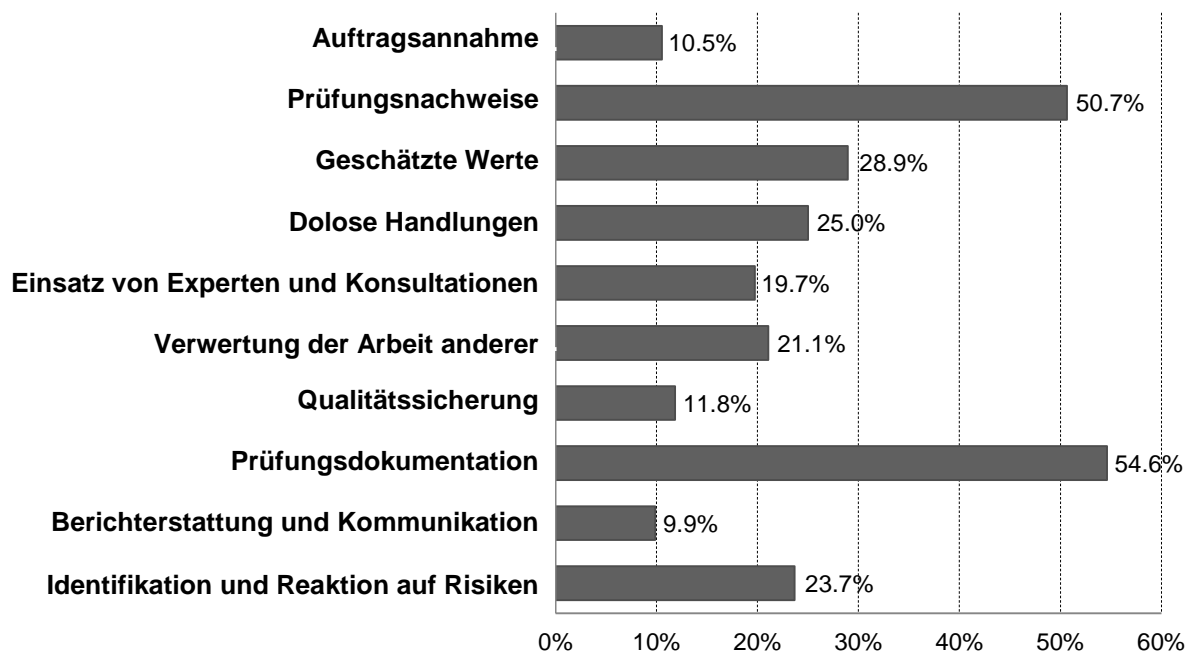
Übereinstimmungsgrad File Reviews			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	<i>Median</i>	<i>Median</i>	<i>Median</i>
	(s)	(s)	(s)
Wie hoch lag der Grad Ihrer Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle File Reviews)?	3.12	2.79	2.87
	3.00	3.00	3.00
	(1.193)	(1.131)	(1.149)
	n=33	n=116	n=149

Antwortmöglichkeiten 1="<25%", 2="25-49%", 3="50%", 4="51-75%", 5=">75%"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

Bei den Antworten auf die Frage, in welchen Bereichen die Befragten am wenigsten mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik übereinstimmen, zeigen zwei klar führende Nennungen (bei dieser Frage waren Mehrfachnennungen erlaubt): Der Bereich *Prüfungsdokumentation* wurde von 54.6% (n=83) der Antwortenden genannt, *Prüfungsnachweise* von 50.7% (n=77). Dieselben zwei Bereiche also, die nach der Meinung der Prüfer auch zu sehr im Fokus der RAB-Inspektionsteams stehen. Ebenfalls relativ häufig genannt wurden *geschätzte Werte* (28.9%, n=44), *dolose Handlungen* (25.0%, n=38), sowie *Identifikation und Reaktion auf Risiken* (23.7%, n=36) (vgl. Abbildung 6/15).

Abbildung 6/15: Bereiche mit geringster Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (File Review)



Insgesamt finden 34.2% (n=40) der befragten Prüfer mit File Review-Erfahrung, dass sich der Inspektionsprozess in den vergangenen fünf Jahren verbessert oder eher verbessert hat (M=3.07; grösser als Skalenmitte von 3.00). 42.7% (n=50) stellen keine Veränderung fest und für 23.1% (n=27) hat sich der Prozess verschlechtert oder eher verschlechtert. Bei den Mitarbeitern der Big 3 sind es 38.6%, die eine Verbesserung des Inspektionsprozesses feststellen, 25% von ihnen stellen eine Verschlechterung fest (M=3.06). Bei den Prüfern mit grösserer File-Review-Erfahrung (5 File Reviews und mehr) zeigt sich ein zweideutiges Bild: 42.9% von ihnen finden, dass sich der Prozess verbessert oder eher verbessert hat, ein ebenso grosser Anteil stellt eine gegenläufige Entwicklung in den vergangenen fünf Jahren fest (vgl. Abbildungen 6/16 und 6/17).³³¹

³³¹ Es gilt zu beachten, dass für Prüfer mit Inspektionserfahrung von mehr als 5 File Reviews n=7 und somit sehr gering ist. Zudem sind die Mittelwertunterschiede statistisch nicht signifikant.

Abbildung 6/16: Veränderung des File Review-Inspektionsprozesses in den vergangenen 5 Jahren – Übersicht

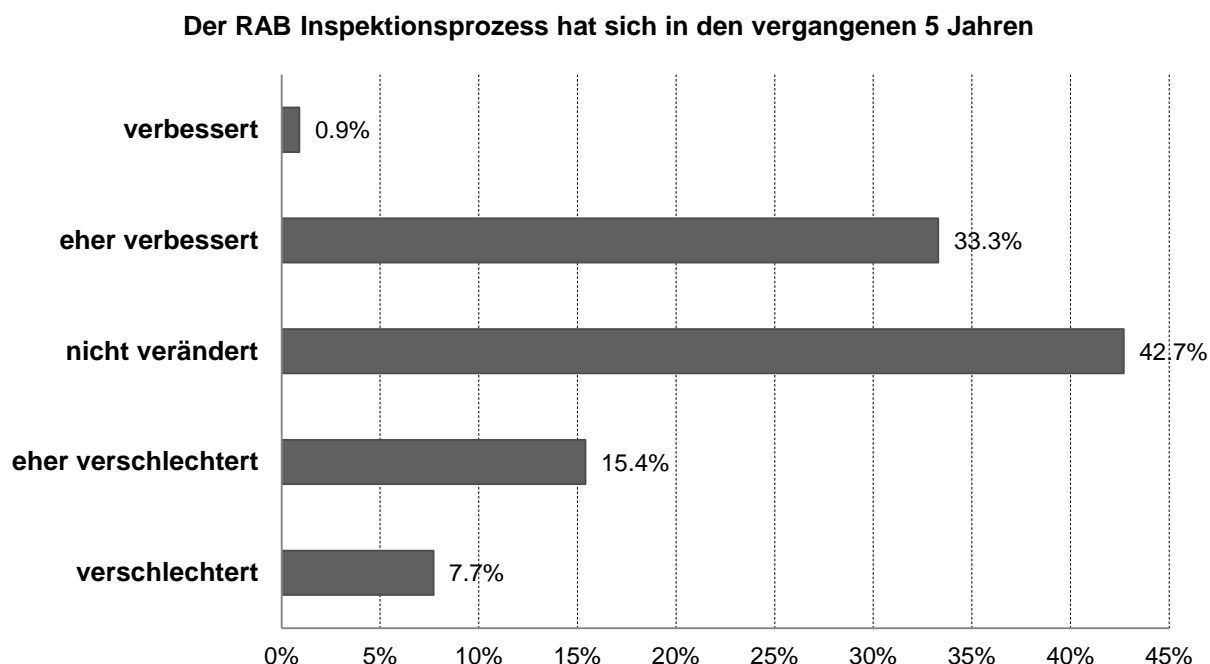


Abbildung 6/17: Veränderung des File Review-Inspektionsprozesses in den vergangenen 5 Jahren - Datenauswertung

Veränderung RAB Inspektionsprozess			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Der RAB Inspektionsprozess hat sich in den vergangenen 5 Jahren	3.12	3.06	3.07
	3.00	3.00	3.00
	(.588)	(.975)	(.900)
	n=26	n=88	n=114

Antwortmöglichkeiten von 1="verschlechtert" bis 5="verbessert"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

Die Prüfer mit PCAOB-Inspektionserfahrung wurden um einen Vergleich der beiden Aufsichtsbehörden hinsichtlich Effizienz und Nutzen der File Reviews gebeten. Von den 58 Prüfern mit PCAOB-Inspektionserfahrung gaben 29 eine entsprechende Beurteilung ab. Die Antworten sind ausgesprochen vielfältig, was den Schluss nahelegt, dass sie stark von individuellen Erfahrungen mit einzelnen Inspektionsteams abhängen.

Häufig wird die enorme Ressourcenbindung durch beide Inspektionsformen genannt. Dabei erfordere das stark Interview-basierte Vorgehen des PCAOB eine

hohe Präsenz von Prüfmitarbeitern. Der Reviewprozess des PCAOB wird mehrheitlich als ineffizienter beurteilt. Jedoch wird auch erwähnt, dass die RAB häufig auch nach Abzug des Inspektionsteams noch neue Fragen aufwerfe, während der PCAOB-Besuch zwar äusserst intensiv, in der Gesamtdauer jedoch generell kürzer sei.

Inhaltlich sind sich die Befragten einig, dass die PCAOB-Inspektion detaillierter ausfällt. Es werden im Vergleich zur RAB mehr Bereiche tiefer inspiziert. Die PCAOB-Inspektion wird als „gründlich“ und „fehlerorientiert“ bezeichnet; es werde gesucht, bis Prüffehler gefunden werden. Im Vergleich dazu erscheint die RAB-Inspektion einigen Prüfern als „oberflächlicher“. Allerdings wird auch erwähnt, dass die RAB-Inspektion sich mehr auf den Prüfprozess als auf einzelne Themen konzentriert, und dass die RAB ein grösseres Verständnis für „professional judgment“ zeige, also prüferische Beurteilungen, die zum Zeitpunkt der Prüfung gemäss der Erfahrung und dem Ermessen des Mandatsleiters vorgenommen wurden.

Das PCAOB wird mehrheitlich besser beurteilt hinsichtlich Fachwissen und Erfahrung ihrer Inspektoren. Im Gegenzug fehlen jedoch Kenntnisse der Schweizer Gegebenheiten. Die RAB-Inspektoren verfügten über mangelnde Erfahrung als Mandatsleiter kotierter Unternehmen, so bemängeln die Prüfer. Bezüglich Umgangsformen sind die Antworten nicht eindeutig: Unangenehme Verhörtechniken von PCAOB-Inspektoren werden gleich häufig genannt wie im Vergleich zur RAB überraschend unkomplizierte und offene Kommunikation.

Ein Vergleich der Beurteilungen von RAB-File Reviews durch Prüfer mit bzw. ohne PCAOB-Erfahrung bestätigt einige der verbalen Kommentare. PCAOB-Erfahrene beurteilen den Zeitaufwand für RAB-File Reviews als angemessener als PCAOB-Unerfahrene. Das Fachwissen der RAB-Inspektoren wird jedoch negativer beurteilt. Die Unterschiede sind allerdings mit Ausnahme der Antworten bezüglich Angemessenheit des Review-Fokus auf dolose Handlungen statistisch nicht signifikant: Nach Ansicht der PCAOB-erfahrenen Prüfer ist der Fokus der RAB in diesem Bereich weit angemessener, als dies von Prüfern ohne PCAOB-Erfahrung eingeschätzt wird (Mittelwert von 3.31 resp. 3.79, Asympt. Sign.: 0.001) (vgl. Abbildung 6/18).

Es sei an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass die geringe Anzahl Antworten zur Frage nach einem Vergleich der zwei File Reviews höchstens anekdotische Hinweise liefern, jedoch keine generelle Aussage ermöglichen.

Abbildung 6/18: Vergleich der File Review-Beurteilungen durch Prüfer mit bzw. ohne PCAOB-Erfahrung

	PCAOB-Erfahrene versus Prüfer ohne PCAOB-Erfahrung
Für die Mehrheit der File Reviews	
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Auftragsannahme und -fortführung legte,	0
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf Identifikation und Reaktion auf Risiken legte,	-
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf Prüfungsnachweise legte,	+
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf geschätzte Werte legte,	-
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf dolose Handlungen legte,	+ ^{***}
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf den Einsatz von Experten und Konsultationen legte,	+
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Verwertung der Arbeit anderer legte,	+
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Qualitätssicherung legte,	+
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Prüfungsdokumentation legte,	+
war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Berichterstattung und Kommunikation legte,	-
war die Zeit, die das Inspektionsteam für die Inspektion aufwendete,	+
verfügte das Inspektionsteam über angemessenes Fachwissen.	-
übte das Inspektionsteam konstruktive Kritik.	-
war die vom Inspektionsteam geäußerte Kritik nachvollziehbar	+
Wie hoch lag der Grad Ihrer Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle File Reviews)?	-
Der RAB Inspektionsprozess hat sich in den vergangenen 5 Jahren	-

+ = positivere Beurteilung durch PCAOB-Erfahrene

- = negativere Beurteilung durch PCAOB-Erfahrene

0 = identische Beurteilung durch PCAOB-Erfahrene und Prüfer ohne PCAOB-Erfahrung

*** Der Unterschied ist statistisch signifikant auf dem 1%-Niveau.

6.2.1.4 RAB-Inspektionsprozess – Firm Review

Mittels Firm Reviews überprüft die RAB bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die Einhaltung der Zulassungsvoraussetzungen, die etablierten Prozesse zur Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften sowie die Systeme zur Qualitätssicherung. Die Mehrheit der Prüfer ist in diesen Inspektionsprozess nicht oder nur am Rande persönlich involviert. Von Interesse ist jedoch, ob und wie die Prüfmitarbeiter über das Inspektionsergebnis informiert werden und inwiefern sie mit den Feststellungen übereinstimmen bzw. ob sie diese nachvollziehen können. Gefragt wurde wiederum nach der persönlichen Wahrnehmung der Zielpersonen, welche nicht zwingend mit der Realität übereinstimmt.

40.8% der Befragten (n=169) gaben an, dass ihr Prüfungsunternehmen bereits mehr als fünf Mal Gegenstand einer Firm Review war (vgl. Abbildung 6/19). Ein hoher Anteil war in dieser Kategorie zu erwarten, da die Mehrheit der Befragten bei den jährlich inspizierten drei Prüfungsunternehmen arbeitet. Weitere 22.2% (n=92) arbeiten bei Prüffirmen, welche zwischen drei und fünf Firm Reviews unterzogen wurden. 13.1% (n=54) antworteten, dass ihr Prüfungsunternehmen weniger als drei oder gar keinem Firm Review unterzogen wurde. 23.9% (n=99) der Prüfer weiss nicht, wie viele Firm Reviews bei ihrem Arbeitgeber bereits stattgefunden haben (vgl. Abbildung 6/19). Der Median liegt bei 3-5 Firm Reviews für Nicht-Big 3-Prüfer und bei mehr als 5 Firm Reviews für die Mitarbeiter der Big 3 (vgl. Abbildung 6/20).

Von den Ergebnissen der Firm Reviews wurden die Prüfer in einer Präsentation (60.9%, n=226), im Rahmen eines Workshops (56.9%, n=211) und/oder per E-Mail (49.9%, n=185) informiert (bei dieser Frage waren Mehrfachnennungen möglich). Nur wenige (3.2%, n=12) hatten direkt Einsicht in den Reviewbericht der RAB (vgl. Abbildung 6/21).

Abbildung 6/19: Anzahl Firm Reviews, die beim Prüfungsunternehmen der befragten Prüfer stattgefunden haben – Übersicht

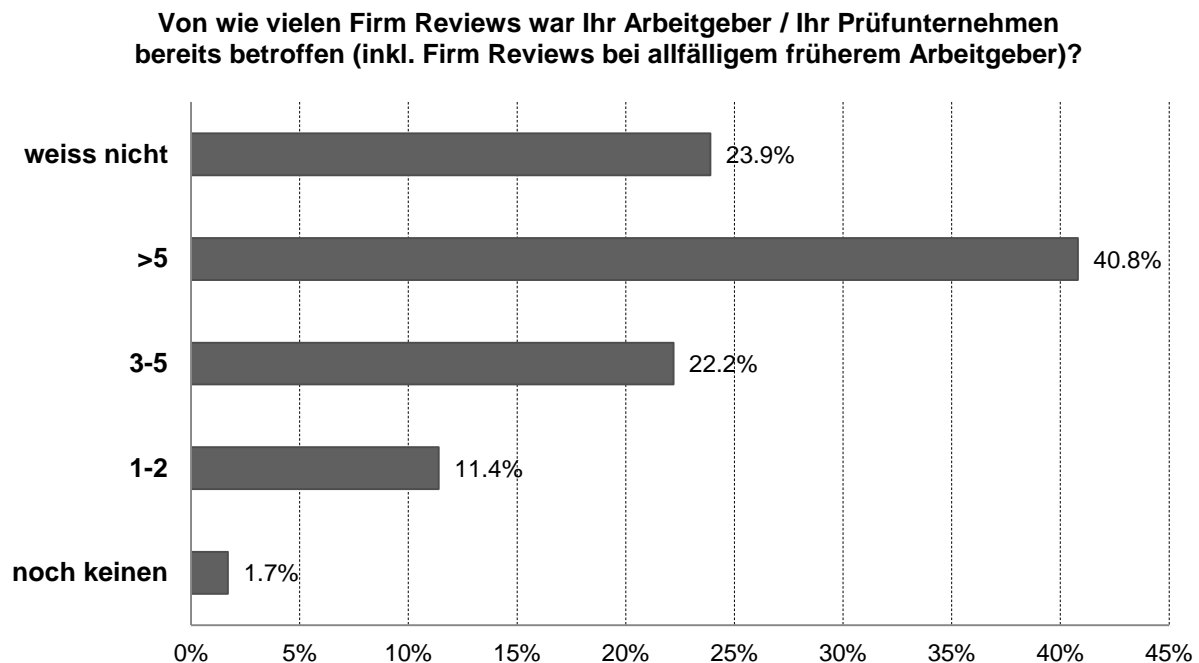
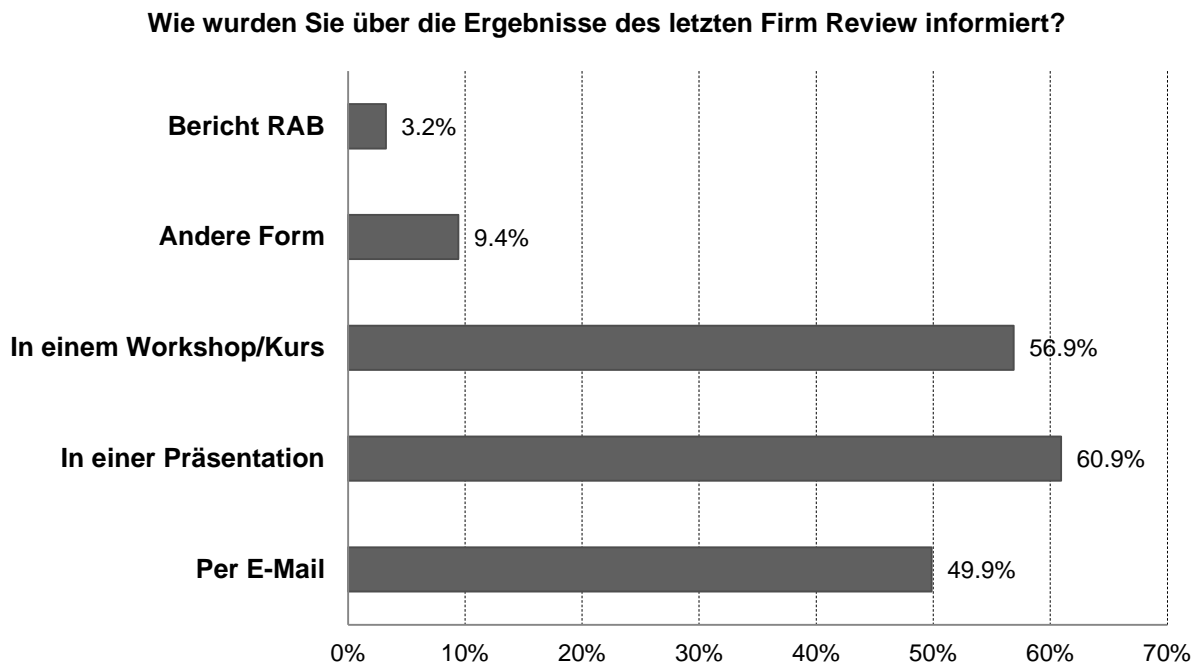


Abbildung 6/20: Anzahl Firm Reviews, die beim Prüfungsunternehmen der befragten Prüfer stattgefunden haben – Datenauswertung

Inspektionserfahrung - Firm Reviews			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Von wie vielen Firm Reviews war Ihr Arbeitgeber bereits betroffen?	3.17	3.96	3.74
	3.00	4.00	4.00
	(1.106)	(.865)	(1.000)
	n=112	n=298	n=410

Antwortmöglichkeiten 1="noch keinen", 2="1-2", 3="3-5", 4="Mehr als 5", 5="weiss nicht"

Abbildung 6/21: Informationsweg der Firm Review-Ergebnisse



Für die Mehrheit der Befragten (64.7%, $n=187$, $M=2.66$; grösser als Skalenmitte von 2.50) war die im Rahmen des Firm Reviews von der RAB geäusserte Kritik nachvollziehbar, für 35.3% ($n=102$) eher nicht (vgl. Abbildungen 6/22 und 6/23). Mitarbeiter der Big 3 äusserten sich leicht positiver zur Nachvollziehbarkeit der Firm Review-Kritik als die Nicht-Big 3-Prüfer. Die Mittelwertsunterschiede zwischen den nach Firm Review-Erfahrung gruppierten Prüfern bezüglich Beurteilungen der Nachvollziehbarkeit der Firm Review-Kritik sind signifikant (Asympt. Sign.: 0.005 bzw. 0.012, wenn die Kategorie „weiss nicht“ ausgeschlossen wird). Von den Personen mit grösserer Firm Review-Erfahrung (mehr als 5 Firm Reviews) fanden lediglich 54.3% die Kritik weitgehend bzw. gänzlich nachvollziehbar.

Abbildung 6/22: Nachvollziehbarkeit der Kritik aus Firm Reviews – Übersicht

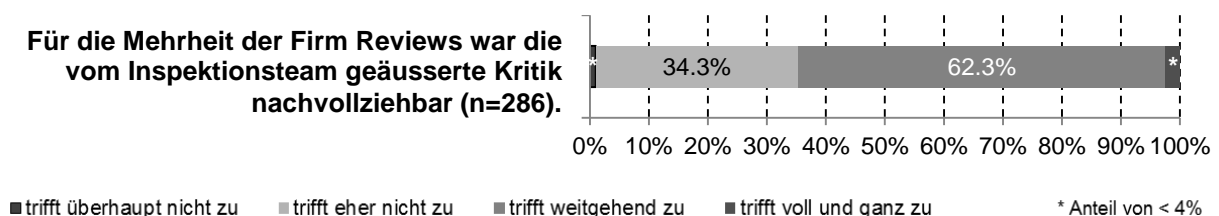


Abbildung 6/23: Nachvollziehbarkeit der Kritik aus Firm Reviews – Datenauswertung

Nachvollziehbarkeit Kritik aus Firm Review			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	<i>Median</i>	<i>Median</i>	<i>Median</i>
	(s)	(s)	(s)
Für die Mehrheit der Firm Reviews war die vom Inspektionsteam geäußerte Kritik nachvollziehbar.	2.60	2.69	2.66
	3.00	3.00	3.00
	(.538)	(.545)	(.543)

Antwortmöglichkeiten von 1="trifft überhaupt nicht zu" bis 4="trifft voll und ganz zu"

Die Mittelwerte von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

Die Kommentare aus den Firm Reviews sind somit für die befragten Prüfer deutlich einfacher nachzuvollziehen als diejenigen aus den File Reviews (61.7% der Prüfer beurteilten die File Review-Kritik als eher nicht oder überhaupt nicht nachvollziehbar, vgl. Abbildung 6/11). Dies bestätigt auch die Auswertung der Antworten bezüglich Übereinstimmungsgrad mit der von der RAB geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews). 47.4% (n=155, File Review: 33.6%) der Befragten waren mehrheitlich mit der Kritik einverstanden (Übereinstimmungsgrad von über 50%), 25.3% (n=83, File Review: 39.5%) geben einen Übereinstimmungsgrad von unter 50% an (vgl. Abbildung 6/24). Der Mittelwert der Antworten liegt mit 3.24 klar über der Skalenmitte von 3.00 (vgl. Abbildung 6/25).

Der Grad der Übereinstimmung fällt mit zunehmender Firm Review-Erfahrung tiefer aus: Von den Prüfern mit grosser Erfahrung (mehr als 5 Firm Reviews) geben 39.2% (n=58) einen Übereinstimmungsgrad von über 50% an, 31.7% (n=47) einen solchen von unter 50%. Bei 59.1% (n=26) der Prüfer mit geringer Firm Review-Erfahrung (1-2 Firm Reviews) liegt der Übereinstimmungsgrad über 50% (der Median dieser Gruppe liegt bei 51-75%). Die Mittelwertsunterschiede zwischen den nach Firm Review Erfahrung klassierten Prüfern sind signifikant (Asympt. Sign.: 0.044 resp. 0.023 bei Ausschluss der „weiss nicht“-Kategorie).

Gemäss den Auswertungen scheint es bezüglich des Einverständnisses mit der angebrachten Firm Review-Kritik keine Rolle zu spielen, ob der Prüfer bei einer jährlich inspizierten Prüffirma tätig ist oder nicht, da die Mitarbeiter der Big 3 ähnliche Übereinstimmungsgrade angeben wie die Mitarbeiter der Unternehmen, welche nur alle drei Jahre inspiziert werden (vgl. Abbildung 6/25).

Abbildung 6/24: Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews) – Übersicht

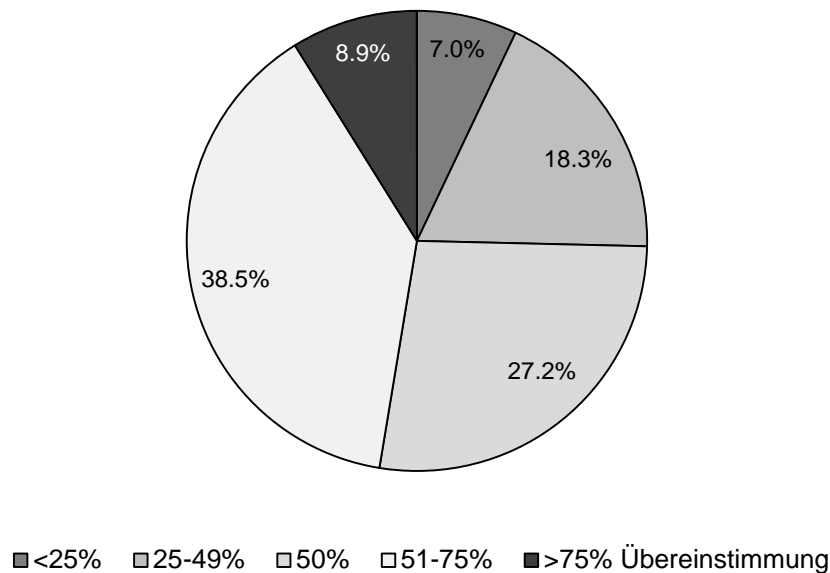


Abbildung 6/25: Übereinstimmungsgrad mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews) – Datenauswertung

Übereinstimmungsgrad Firm Reviews			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Wie hoch lag der Grad Ihrer Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews)?	3.29	3.23	3.24
	3.00	3.00	3.00
	(1.065)	(1.098)	(1.073)
	n=91	n=233	n=324

Antwortmöglichkeiten 1="<25%", 2="25-49%", 3="50%", 4="51-75%", 5=">75%"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

6.2.2 Auswirkungen der RAB-Aufsicht auf die Prüfung

Ein weiterer, wesentlicher Teil der Befragung hat mögliche Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht auf die Prüfung generell sowie auf die Wirtschaftsprüfungsbranche zum Gegenstand. Die Fragen richten sich an sämtliche Zielpersonen. Unabhängig von der persönlichen Erfahrung mit RAB-Inspektionen soll beurteilt werden, ob die Erwartung einer zukünftigen Inspektion die Prüfung und den Beruf des Wirtschaftsprüfers verändert hat. Hierbei waren zuerst Fragen zu möglichen firmen- oder mandatsbezogenen Auswirkungen der staatlichen Aufsicht zu beantworten.

6.2.2.1 Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der staatlichen Aufsicht

Die befragten Prüfer sind mehrheitlich der Ansicht, dass sich durch die staatliche Revisionsaufsicht der Zeitaufwand sowohl für die Prüfung insgesamt als auch für sämtliche Prüfphasen erhöht hat (Mittelwerte grösser als Skalenmitte von 2.50, vgl. Abbildung 6/27). Am eindeutigsten zeigt sich die Aufwandserhöhung bei der Dokumentation der Prüfungshandlungen. 59.4% (n=247) stimmen voll und ganz und weitere 32.7% (n=136) stimmen weitgehend zu, dass sich der Zeitaufwand für die *Prüfungsdokumentation* erhöht hat (M=3.50). Eine ähnlich deutliche Einschätzung wird bezüglich *Qualitätssicherung* gemacht: 87.4% (n=362) stimmen weitgehend bzw. voll und ganz zu, dass sich der entsprechende Zeitaufwand durch die staatliche Aufsicht erhöht hat (M=3.32, vgl. Abbildung 6/26).

Nur leicht weniger eindeutig stimmen die Prüfer der Aussage zu, dass die *Prüfungsplanung* (73.5% weitgehende oder gänzliche Zustimmung, n=303, M=2.98) und die *Erlangung von Prüfnachweisen* (69.6% weitgehende oder gänzliche Zustimmung, n=286, M=2.97) aufgrund der staatlichen Aufsicht mehr Zeit erfordert. 90.6% (n=377) der Befragten stimmen der Aussage zu, dass durch die Einführung der staatlichen Prüfungsaufsicht die *Prüfung im Gesamten* zeitaufwändiger wurde (M=3.37) (vgl. Abbildung 6/26).

Die genauere Analyse zeigt, dass die Mitarbeiter der Big 3 die Zunahme des Zeitaufwandes Qualitätssicherung geringer einschätzen als die Nicht-Big 3-Prüfer (Asympt. Sign. 0.019, vgl. Abbildung 6/27).

Eine Veränderung in der *Zusammensetzung der Prüfteams* aufgrund staatlicher Aufsicht hat gemäss den Wirtschaftsprüfern nicht stattgefunden (80.8% lehnten die Aussage ab, n=327, Mittelwert kleiner als Skalenmitte), wobei die Mittelwerte von Prüfern mit PCAOB-Erfahrung signifikant höher lagen (Asympt. Sign. 0.006). Eine andere Teamzusammensetzung könnte bspw. dann nötig sein, wenn andernfalls die Anforderungen zur Qualitätssicherung nicht eingehalten werden könnten. Zugenommen hat hingegen die Bereitschaft der Prüfteams, für spezifi-

sche Prüfgebiete *Experten einzusetzen oder Spezialisten zu konsultieren* (60.8% weitgehende bzw. gänzliche Zustimmung, Mittelwert grösser als Skalenmitte), wobei die Zunahme bei Big 3-Prüfern etwas ausgeprägter ausfällt (vgl. Abbildungen 6/26 und 6/27).

Trotz des höheren Zeitaufwandes für Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Qualitätssicherung sowie der vermehrten Bereitschaft zum Einsatz eines Experten und zu Konsultationen hat sich nach Meinung der befragten Prüfer aufgrund der RAB das *Risiko einer fehlerhaften Berichterstattung* nicht reduziert ($M=1.89$; kleiner als Skalenmitte von 2.50, vgl. Abbildung 6/27). Lediglich 17.1% ($n=70$) der Befragten konnten eine Verringerung des Risikos feststellen (vgl. Abbildung 6/26).

Abbildung 6/26: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 1) – Übersicht

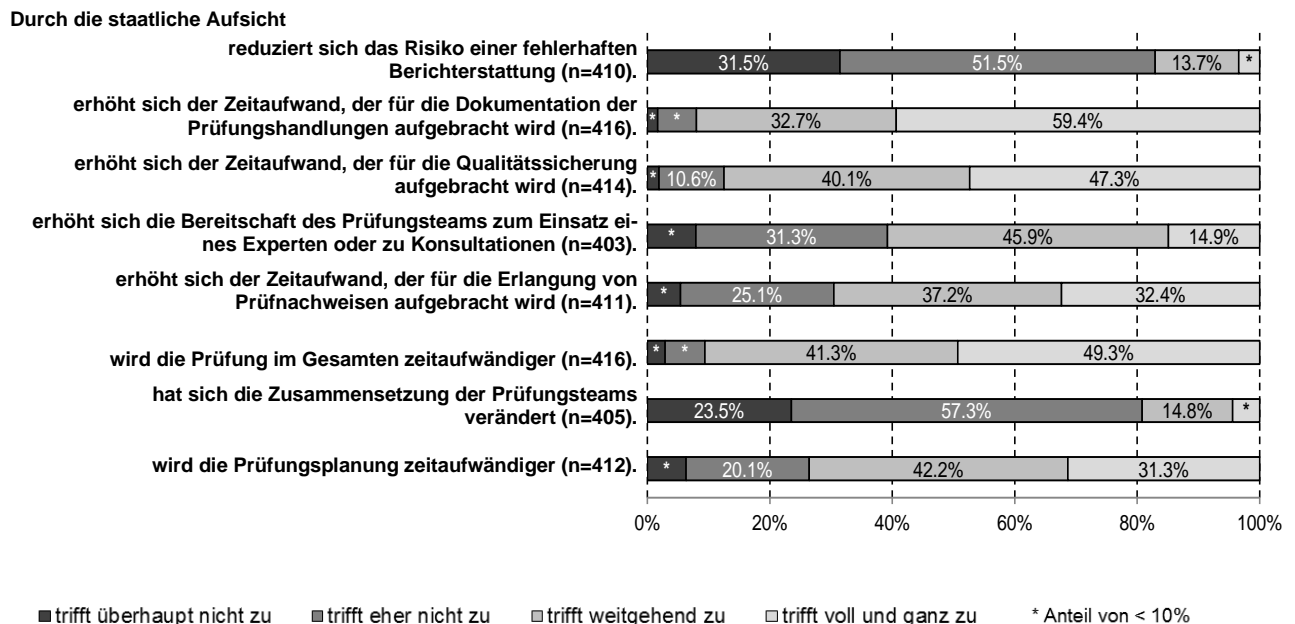


Abbildung 6/27: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 1) – Datenauswertung

Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der staatlichen Aufsicht (Teil 1)			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert <i>Median</i> (s)	Mittelwert <i>Median</i> (s)	Mittelwert <i>Median</i> (s)
Durch die staatliche Aufsicht...			
wird die Prüfungsplanung zeitaufwändiger.	3.04 3.00 (.834)	2.96 3.00 (.891)	2.98 3.00 (.876)
hat sich die Zusammensetzung der Prüfungsteams verändert.	1.97 2.00 (.735)	2.01 2.00 (.755)	2.00 2.00 (.749)
wird die Prüfung im Gesamten zeitaufwändiger.	3.40 4.00 (.714)	3.36 3.00 (.730)	3.37 3.00 (.725)
erhöht sich der Zeitaufwand, der für die Erlangung von Prüfnachweisen aufgebracht wird.	2.93 3.00 (.908)	2.98 3.00 (.879)	2.97 3.00 (.886)
erhöht sich die Bereitschaft des Prüfungsteams zum Einsatz eines Experten oder zu Konsultationen.	2.59 3.00 (.724)	2.71 3.00 (.859)	2.68 3.00 (.826)
erhöht sich der Zeitaufwand, der für die Qualitätssicherung aufgebracht wird.	3.48** 4.00 (.615)	3.27** 3.00 (.779)	3.32 3.00 (.743)
erhöht sich der Zeitaufwand, der für die Dokumentation der Prüfungshandlungen aufgebracht wird.	3.51 4.00 (.656)	3.50 4.00 (.702)	3.50 4.00 (.689)
reduziert sich das Risiko einer fehlerhaften Berichterstattung.	1.84 2.00 (.754)	1.90 2.00 (.760)	1.89 2.00 (.758)

Antwortmöglichkeiten von 1="trifft überhaupt nicht zu" bis 4="trifft voll und ganz zu"

*** Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch signifikant auf dem 5%-Niveau.

Interessanterweise geht nach Ansicht der Befragten der erhöhte Zeitaufwand für die Prüfung nicht mit einer entsprechenden Erhöhung der Prüfqualität einher. Die eingesetzte Zeit wird demzufolge nicht für Arbeiten eingesetzt, die zu einem höheren Grad der Einhaltung von Prüfstandards und weiteren gesetzlichen oder regulatorischen Vorschriften führen. Nur 42.1% (n=161) der Prüfer stimmen der Aussage weitgehend oder voll und ganz zu, dass sich die Prüfqualität auf den inspeziierten Mandaten erhöht hat (M=2.31; kleiner als Skalenmitte von 2.50, vgl. Abbildungen 6/28 und 6/29). Etwas höher fällt der Anteil Prüfer aus, die aufgrund der staatlichen Aufsicht eine firmenweite Erhöhung der Prüfqualität auf allen

Prüfmandaten feststellen (44.9%, n=170), wobei die Nicht-Big 3-Prüfer eher eine Qualitätsverbesserung feststellten als Big 3-Prüfer (vgl. Abbildung 6/29). Die Mittelwerte bezüglich Beurteilung der firmenweiten Qualitätsverbesserung liegen bei PCAOB-erfahrenen Prüfern signifikant höher (Asympt. Sign.: 0.055). Entsprechend den Erwartungen stellen die Befragten jedoch auch keine Verschlechterung der Prüfqualität aufgrund der staatlichen Revisionsaufsicht fest, weder mandatsbezogen noch firmenweit (Mittelwerte kleiner als Skalenmitte, vgl. Abbildung 6/29). Lediglich 10.4% (n=39) stimmen der Aussage weitgehend oder voll und ganz zu, dass sie die Qualität auf den inspizierten Prüfmandaten verschlechtert hat. Firmenweit liegt der Anteil noch tiefer: 9.0% (n=34) der Prüfer stellen bedingt durch die staatliche Revisionsaufsicht eine Verschlechterung der Prüfqualität fest (vgl. Abbildung 6/28). Die Beurteilungen der Auswirkungen auf die Prüfqualität wurden zusätzlich auf eine Beeinflussung durch vergangene persönliche positive oder negative Konsequenzen aus RAB-Inspektionen überprüft. Erwartungsgemäss lässt sich feststellen, dass Prüfer, welche in der Vergangenheit negative persönliche Konsequenzen aus RAB-Inspektionsresultaten zu tragen hatten, eine Zunahme der Prüfqualität eher verneinen und umgekehrt Prüfer, welche entsprechend positive Konsequenzen erfuhren, einer Qualitätsverbesserung eher zustimmen, wobei die Unterschiede statistisch nicht signifikant sind.³³²

Die Erwartung eines möglichen File Review könnte dazu führen, dass Prüfer weniger bereit sind, in strittigen Fragen Kompromisse mit dem Prüfkunden einzugehen, die anschliessend vom Inspektionsteam hinterfragt würden. Ebenso könnte die Möglichkeit einer zukünftigen RAB-Inspektion dem Prüfteam bei Meinungsverschiedenheiten mit dem Prüfkunden unterstützende Argumente liefern. Diese Erwartungen werden durch die Ergebnisse nicht bestätigt (Mittelwerte kleiner als Skalenmitte). Lediglich 29% (n=113) der Befragten stimmen zu, dass sich die Position des Prüfers gegenüber dem Prüfkunden bei Meinungsverschiedenheiten verbessert hat. 42.5% (n=167) stimmen weitgehend oder voll und ganz der Aussage zu, dass durch die staatliche Aufsicht weniger Kompromisse mit den Prüfkunden eingegangen werden (vgl. Abbildung 6/28).

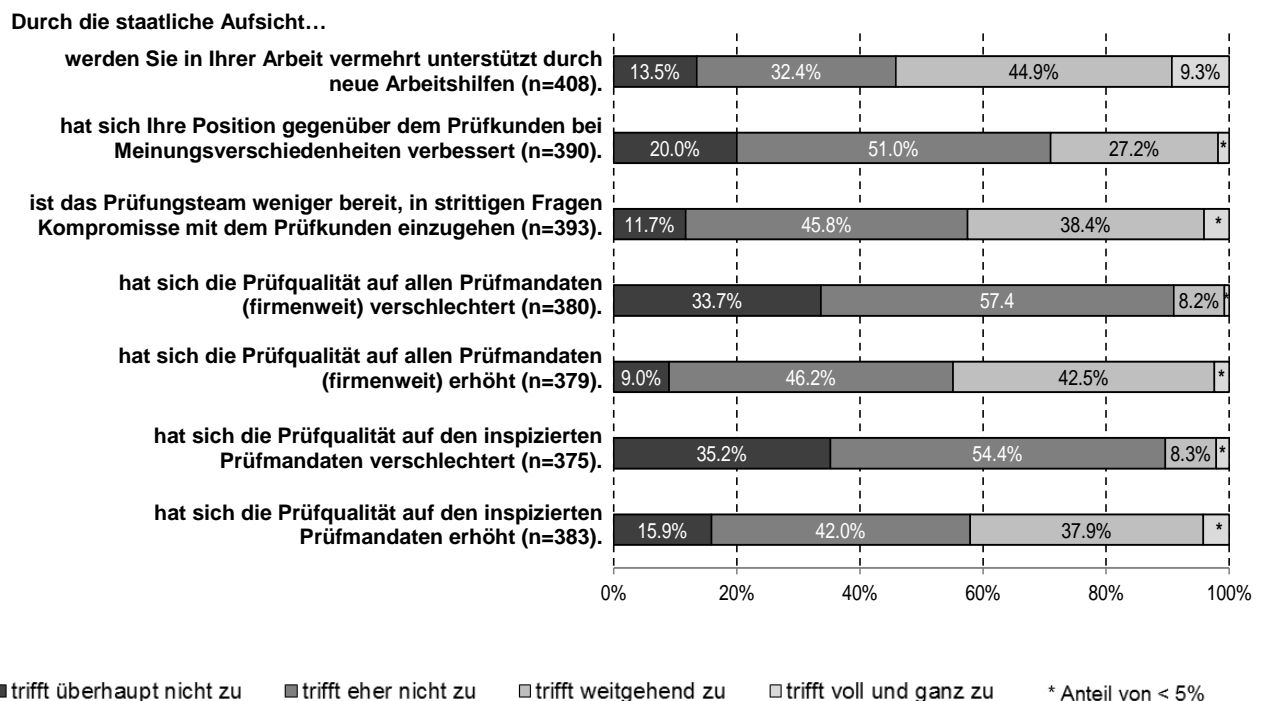
Auf Zustimmung stiess hingegen die Aussage, dass die Prüfer aufgrund der staatlichen Aufsicht vermehrt durch neue Arbeitshilfen wie Checklisten, IT-Applikationen etc. unterstützt werden (54.2% Zustimmung, n=221, deutlichere Zustimmung von 59.1% bei den Nicht-Big 3-Prüfern) (vgl. Abbildungen 6/28 und 6/29).

Für mehrere Aussagen zu den firmen- oder mandatsbezogenen Auswirkungen der staatlichen Aufsicht lassen sich abhängig von der File Review-Erfahrung signifi-

³³² Es gilt zu beachten, dass für Prüfer mit positiven oder negativen persönlichen Konsequenzen n=22 resp. n=11 und somit sehr gering ist.

kante Mittelwertsunterschiede zwischen Prüfern feststellen. Eine klare Zu- oder Abnahme des Übereinstimmungsgrads in Abhängigkeit von der Anzahl File Reviews ist dabei jedoch mit zwei Ausnahmen nicht feststellbar. Die Zustimmung zum erhöhten Zeitaufwand für Prüfungsnachweise fällt mit zunehmender File Review-Erfahrung grösser aus (Asympt. Sign.: 0.070). Hingegen sind die Prüfer mit zunehmender File Review-Erfahrung eher weniger der Meinung, dass sich aufgrund der staatlichen Aufsicht die Haftungsrisiken der Firma verringert haben (Asympt. Sign.: 0.045).

Abbildung 6/28: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 2) – Übersicht



Die Untersuchung der Antworten zu den firmen- und mandatsbezogenen Auswirkungen der staatlichen Aufsicht auf Abhängigkeit von der Grundeinstellung der Befragten zur RAB ergibt kein eindeutiges Bild. Es bestehen zwar signifikante Mittelwertsunterschiede zwischen den nach der Grundeinstellung gruppierten Antworten, es lässt sich jedoch keine klare Abhängigkeit feststellen, wonach eine positive Grundeinstellung zu positiverer Beurteilung der Auswirkungen führt, und umgekehrt, mit folgenden Ausnahmen: Prüfer welche angeben, ihre Einstellung zur RAB im Jahr 2007 sei positiv gewesen sind eher der Ansicht, dass sich das Risiko einer fehlerhaften Berichterstattung reduziert hat, sich die Prüfqualität firmenweit und auf den inspizierten Prüfmandaten erhöht hat. Je positiver die heutige Grundeinstellung zur RAB ausfällt, desto eher stimmen die Prüfer zu, dass sich die Prüfqualität firmenweit erhöht hat.

Abbildung 6/29: Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der RAB-Aufsicht (Teil 2) – Datenauswertung

Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der staatlichen Aufsicht (Teil 2)			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert	Mittelwert	Mittelwert
	Median	Median	Median
	(s)	(s)	(s)
Durch die staatliche Aufsicht...			
werden Sie in Ihrer Arbeit vermehrt unterstützt durch neue Arbeitshilfen.	2.57 3.00 (.851)	2.47 3.00 (.837)	2.50 3.00 (.841)
hat sich die Prüfqualität auf den inspizierten Prüfmandaten erhöht.	2.30 2.00 (.742)	2.31 2.00 (.801)	2.31 2.00 (.784)
hat sich die Prüfqualität auf den inspizierten Prüfmandaten verschlechtert.	1.86 2.00 (.718)	1.74 2.00 (.673)	1.77 2.00 (.687)
hat sich die Prüfqualität auf allen Prüfmandaten (firmenweit) erhöht.	2.43 2.00 (.619)	2.36 2.00 (.706)	2.38 2.00 (.683)
hat sich die Prüfqualität auf allen Prüfmandaten (firmenweit) verschlechtert.	1.84 2.00 (.606)	1.74 2.00 (.634)	1.76 2.00 (.627)
ist das Prüfungsteam weniger bereit, in strittigen Fragen Kompromisse mit dem Prüfkunden einzugehen.	2.34 2.00 (.782)	2.35 2.00 (.720)	2.35 2.00 (.736)
hat sich Ihre Position gegenüber dem Prüfkunden bei Meinungsverschiedenheiten verbessert.	2.12 2.00 (.801)	2.10 2.00 (.698)	2.11 2.00 (.727)

Antwortmöglichkeiten von 1="trifft überhaupt nicht zu" bis 4="trifft voll und ganz zu"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

6.2.2.2 Branchenweite Auswirkungen der staatlichen Aufsicht

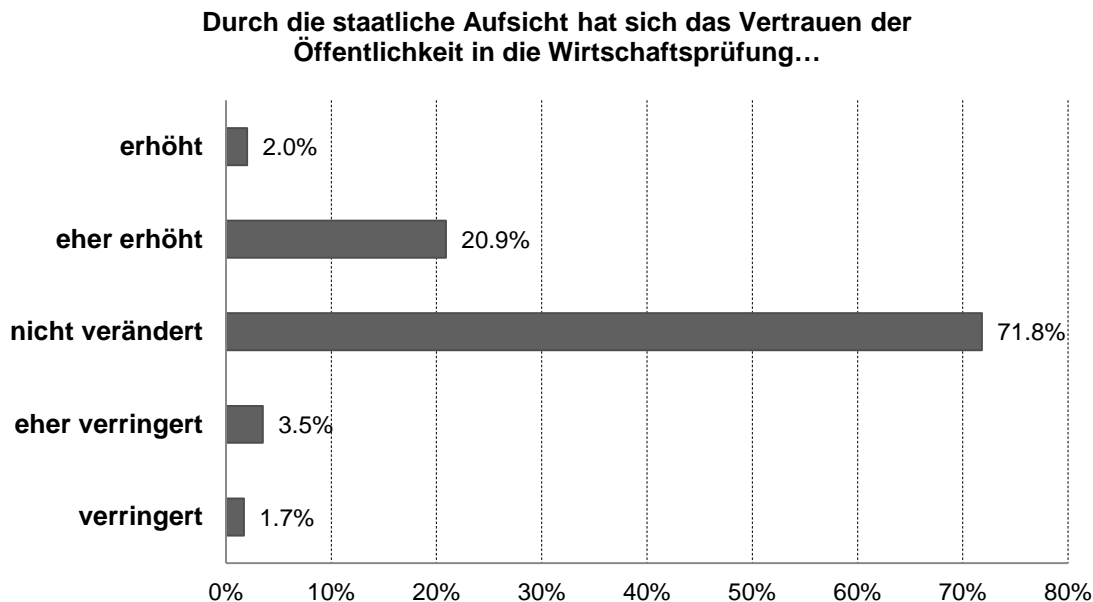
Neben den Konsequenzen für den Prüfprozess und die firmenweite und mandatsbezogene Prüfqualität interessieren auch mögliche Auswirkungen der staatlichen Aufsicht auf die gesamte Branche der Wirtschaftsprüfer.

Bei ihrer Entstehung war es erklärtes Ziel der RAB, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung zu erhöhen.³³³ Der Mittelwert der Umfrageergebnisse liegt leicht über der Skalenmitte, eine gewisse Verbesserung des Vertrauensverhältnisses zwischen Öffentlichkeit und Wirtschaftsprüfung scheint demnach spürbar zu sein (M=3.18; grösser als Skalenmitte von 3.00, vgl. Abbildung 6/33). Der grösste Teil (71.8%, n=288) der befragten Personen ist jedoch der Meinung, dass sich das Vertrauen in die Wirtschaftsprüfung nicht verändert hat. Immerhin

³³³ Vgl. SCHNEIDER / STIRNIMANN (2008), S. 856.

22.9% (n=92) stimmen zu, dass eine Verbesserung des Vertrauensverhältnisses spürbar ist (vgl. Abbildung 6/30).

Abbildung 6/30 Veränderung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung aufgrund der RAB-Aufsicht



Die Umfrageresultate zur Frage, inwiefern sich die Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers aufgrund der staatlichen Revisionsaufsicht verändert hat, fallen eindeutig aus: 82.4% (n=335) der Befragten sind der Meinung dass der Beruf an Attraktivität eingebüsst hat ($M=1.81$; kleiner als Skalenmitte von 3.00, vgl. Abbildung 6/31). Bei Prüfern, die nicht bei den Big 3 tätig sind, sind es 87.5%, die eine geringere Attraktivität des Prüferberufes feststellen.

Bezüglich Haftungsrisiken für die Prüfungsgesellschaften stellen 59.4% (n=203) der Prüfer keine Veränderung aufgrund staatlicher Aufsicht fest. 32.5% (n=111) stellen jedoch eine Erhöhung der Haftungsrisiken fest ($M=3.33$; grösser als Skalenmitte von 3.00). Die Erhöhung der Haftungsrisiken scheint besonders für die Mitarbeiter der Big 3-Unternehmen spürbar zu sein: von diesen geben 34.4% an, eine Risikoerhöhung festzustellen (ggü. 28.9% der Nicht-Big 3-Prüfer) (vgl. Abbildungen 6/32 und 6/33).

Abbildung 6/31 Veränderung der Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers aufgrund der RAB-Aufsicht

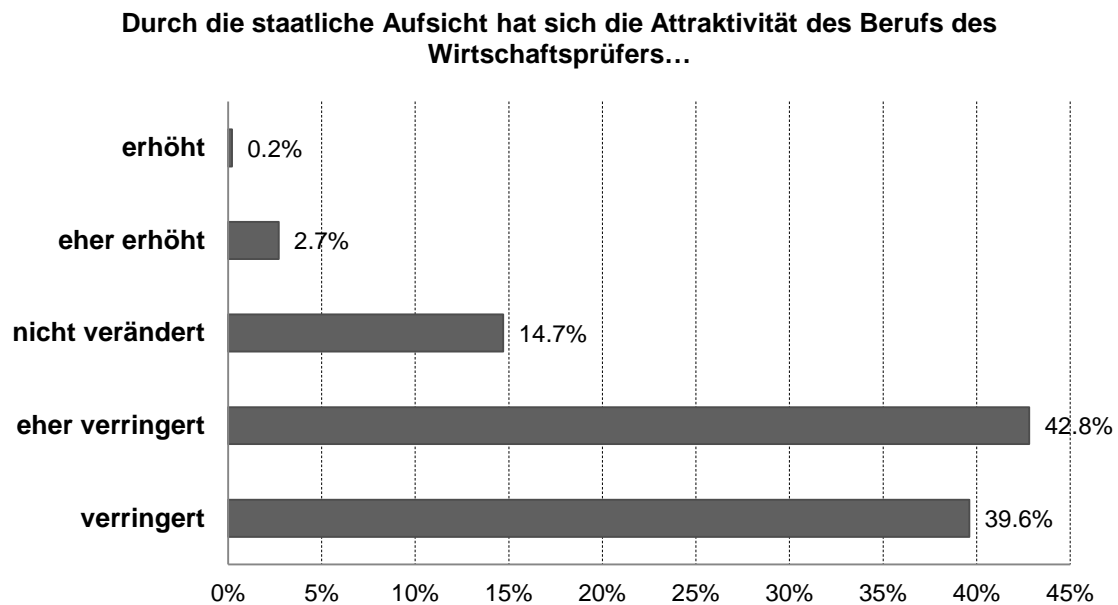


Abbildung 6/32: Veränderung der Haftungsrisiken aufgrund der RAB-Aufsicht

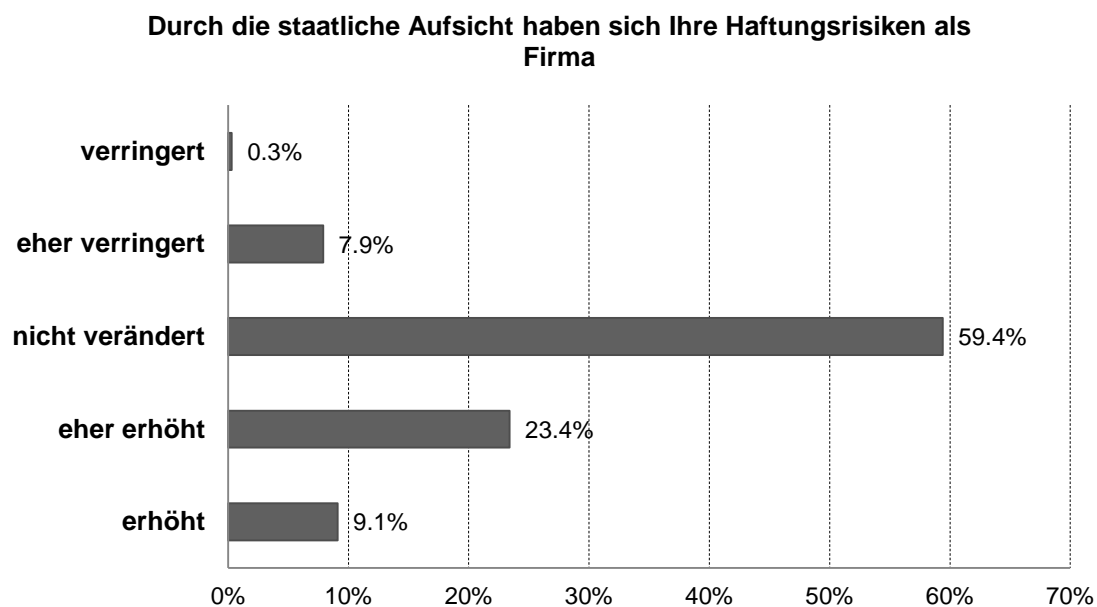


Abbildung 6/33: Branchenweite Auswirkungen der RAB-Aufsicht – Datenauswertung

Branchenweite Auswirkungen der staatlichen Aufsicht			
	Nicht-Big 3	Big 3	Summe
	Mittelwert <i>Median</i> (s)	Mittelwert <i>Median</i> (s)	Mittelwert <i>Median</i> (s)
Durch die staatliche Aufsicht...			
hat sich das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung	3.17 3.00 (.586) n=109	3.19 3.00 (.609) n=288	3.18 3.00 (.602) n=397
hat sich die Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers	1.73 2.00 (.771) n=112	1.85 2.00 (.810) n=291	1.81 2.00 (.800) n=403
haben sich Ihre Haftungsrisiken als Firma	3.28 3.00 (.688) n=97	3.36 3.00 (.794) n=241	3.33 3.00 (.765) n=338

Antwortmöglichkeiten von 1="verringert" bis 5="erhöht"

Die Mittelwerte der Antworten von Nicht-Big 3-Prüfern und Big 3-Prüfern unterscheiden sich statistisch nicht signifikant.

Es zeigt sich eine Abhängigkeit der Antworten bezüglich der branchenweiten Auswirkungen der staatlichen Aufsicht von der Grundeinstellung der Befragten sowohl gemäss den Angaben für das Jahr 2007 als auch 2014. Prüfer mit positiver Einstellung sind eher der Ansicht, dass sich das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung erhöht hat und dass die Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers nicht eingebüsst hat.

7. Zentrale Feststellungen

Die nachfolgenden Ausführungen fassen die zentralen Ergebnisse aus der Untersuchung zusammen. Sie ermöglichen die Beantwortung der in Kapitel 1.2 vorgestellten Forschungsfragen.

7.1 Wahrnehmung des RAB-Inspektionsprozesses durch die Prüfer

Forschungsfrage 1:

„Wie wird der Inspektionsprozess der RAB von den betroffenen Prüfern wahrgenommen?“

Die Auswertung zeigt folgende Resultate:

- Die Mehrheit der befragten Prüfer beurteilt ein Aufsichtssystem über die Wirtschaftsprüfer als sinnvoll.
- Die befragten Prüfer geben an, ihre Grundeinstellung habe sich von 2007 bis 2014 verschlechtert.
- Nach Ansicht der befragten Prüfer legt die RAB in ihren File Reviews einen zu starken Fokus auf die Bereiche „Prüfungsnachweise“ und „Prüfungsdokumentation“. Da die Ergebnisse keine Hinweise liefern, dass einzelne Inspektionsbereiche zu wenig im Fokus der File Reviews stehen, lässt sich ableiten, dass eine Verschiebung der Schwerpunkte seitens der RAB aus Sicht der Prüfer nicht erforderlich ist.
- Der Zeitaufwand der RAB für die File Reviews wird mehrheitlich als zu hoch beurteilt.
- Die Prüfer beurteilen das Fachwissen der RAB-Inspektionsteams als angemessen.
- Die aus den RAB-File Reviews resultierenden Feststellungen werden mehrheitlich als eher nicht konstruktiv und nicht nachvollziehbar beurteilt. Der durchschnittliche Übereinstimmungsgrad mit der von der RAB geäußerten Kritik liegt leicht unter 50%, für Prüfer mit grösserer File Review-Erfahrung (mehr als 5 File Reviews) jedoch über 50%. In den Bereichen „Prüfungsnachweise“ und „Prüfungsdokumentation“ liegt der Übereinstimmungsgrad am tiefsten – in jenen Bereichen also, die nach Meinung der Prüfer zu stark im Fokus der RAB-File Reviews liegen. Die Kritikpunkte aus Firm Reviews sind für die Prüfer mehrheitlich nachvollziehbar und der Übereinstimmungsgrad liegt über 50%.
- Die Mehrheit der Prüfer ist der Ansicht, dass sich der RAB-File Review-Prozess in den vergangenen Jahren nicht verändert hat. Ein Drittel der Befragten stellt eine Verbesserung des Inspektionsprozesses fest. Von den Prüfern mit

grosser File Review-Erfahrung stellen ebenso viele eine Verbesserung wie eine Verschlechterung fest.

Die Ergebnisse bestätigen die Erwartungen, dass die RAB-Inspektionen für die Prüfunternehmen sehr zeitaufwändig sind, sowie dass die Prüfer mit den Feststellungen mehrheitlich nicht einverstanden sind. Die erwartete Zunahme des Zufriedenheitsgrades über die Zeit trifft jedoch nicht zu; im Gegenteil hat sich die Grundeinstellung der Prüfer gegenüber der RAB seit 2007 verschlechtert.

7.2 Auswirkungen der RAB-Aufsicht auf die Prüfung

Forschungsfrage 2:

„Welches sind die Auswirkungen der Aufsicht der RAB über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen auf die Durchführung und Qualität von Prüfungen?“

Die Auswertung zeigt folgende Resultate:

- Durch die staatliche Aufsicht hat sich der zeitliche Aufwand für die Prüfung im Gesamten und für sämtliche Prüfphasen, insbesondere Prüfungsdokumentation und Qualitätssicherung, erhöht.
- Es werden eher Spezialisten und Experten beigezogen.
- Das Risiko fehlerhafter Berichterstattung hat sich durch die staatliche Aufsicht nicht reduziert.
- Die Mehrheit der befragten Prüfer ist der Ansicht, dass sich durch die staatliche Aufsicht die Prüfqualität weder auf den inspizierten Mandaten noch firmenweit verbessert hat. Dennoch stellen 42.1% eine mandatsbezogene und 44.9% eine firmenweite Qualitätsverbesserung fest. Die Befragten stellen keine durch die staatliche Aufsicht begründete Verschlechterung der Prüfqualität fest.
- Die staatliche Aufsicht hat weder dazu geführt, dass weniger Kompromisse mit dem Kunden eingegangen werden, noch dass sich die Position des Prüfers gegenüber dem Kunden in strittigen Fragen verbessert hat.
- Die staatliche Aufsicht hat zum vermehrten Einsatz von Arbeitshilfen geführt.
- Nach Meinung der befragten Prüfer hat sich das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung aufgrund der RAB nicht verändert.
- Die Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers hat sich durch die Einführung einer staatlichen Aufsicht verschlechtert.
- Die Haftungsrisiken der Prüfungsunternehmen haben sich auch nach Einführung der RAB nicht verändert.

Die Erwartung, dass die Prüfer einer Qualitätsverbesserung aufgrund der RAB-Inspektionen zustimmen, wurde nicht bestätigt. Entgegen den Erwartungen ist die

Mehrheit der Prüfer auch nicht der Ansicht, dass sich das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung erhöht hat. Der Unterschied zu den Resultaten bisheriger Studien aus den USA rührt möglicherweise von den unterschiedlichen Adressaten der Befragung: Es ist denkbar, dass sich Qualitätsverbesserungen eher aggregiert auf Stufe des Gesamtunternehmens feststellen lassen, während die Antworten der individuellen Prüfer von den persönlichen, nicht immer positiven Erfahrungen mit dem Inspektionsprozess beeinflusst sein könnten.

7.3 Unterschiede zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern

Forschungsfrage 3:

„Bestehen systematische Unterschiede zwischen Big 3 und Nicht-Big 3 bezüglich Beurteilung und Wahrnehmung der staatlichen Aufsicht?“

Die Auswertung zeigt folgende Resultate:

Zwei Fragestellungen führten zu statistisch signifikanten Unterschieden in den Antworten von Big 3-Prüfern und Nicht-Big 3-Prüfern:

- Mitarbeiter Big 3 bezeichnen 2014 ihre Einstellung gegenüber der RAB als deutlich positiver als die Nicht-Big 3-Prüfer. In der Beurteilung der Prüfer war dieser Unterschied 2007 noch nicht signifikant.
- Zu den Auswirkungen der RAB gab ein wesentlich grösserer Anteil der Nicht-Big 3-Prüfer an, der Zeitaufwand für Qualitätssicherung habe sich erhöht.

Neben den genannten Differenzen ergab die Datenanalyse weitere, jedoch statistisch nicht signifikante Unterschiede zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern bezüglich Wahrnehmung des RAB-Inspektionsprozesses:

- Prüfer, die nicht bei den Big 3 tätig sind, beurteilen den Fokus der RAB bei den File Reviews in fast sämtlichen Themenbereichen der File Reviews als zu stark, in einem ausgeprägteren Ausmass als dies bei Big 3-Prüfern der Fall ist.
- Mitarbeiter von Big 3-Prüffirmen beurteilen die durch die Inspektionsteams aufgewendete Zeit etwas weniger kritisch als die Nicht-Big 3-Prüfer.
- Die Mitarbeiter der Big 3 beurteilen das Fachwissen der Inspektionsteammitglieder weniger positiv als die Nicht-Big 3-Prüfer.
- Die Antworten von Mitarbeitern der Big 3 bezüglich Nachvollziehbarkeit und Sachdienlichkeit der RAB-File Review-Kritik fallen negativer aus als diejenigen der Nicht-Big 3-Prüfer. Zur Nachvollziehbarkeit der Firm Review-Kritik äusserten sich Big 3-Prüfer jedoch leicht positiver.
- Der Übereinstimmungsgrad mit der im Rahmen der File Reviews geäusserten Kritik liegt bei den übrigen Prüfern leicht höher als bei Big 3-Prüfern. Bezüg-

lich Übereinstimmungsgrad mit der Firm Review-Kritik lässt sich kein Unterschied zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern feststellen.

- Ein grösserer Anteil der Big 3-Prüfer stellt Verbesserungen, aber auch Verschlechterungen des File Review-Prozesses in den vergangenen fünf Jahren fest. Im Mittel stellen die Nicht-Big 3-Prüfer eher eine Verbesserung fest.

Bezüglich Beurteilung der Auswirkungen der staatlichen Aufsicht auf die Prüfung lassen sich folgende, statistisch nicht signifikante Unterschiede zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern feststellen:

- Die Bereitschaft der Prüfteams, für spezifische Prüfgebiete Experten einzusetzen oder Spezialisten zu konsultieren hat bei Big 3-Prüfern stärker zugenommen.
- Nicht-Big 3-Prüfer stellen eher eine firmenweite Qualitätsverbesserung fest als Big 3-Prüfer.
- Die Aussage, dass die Prüfer aufgrund der staatlichen Aufsicht vermehrt durch neue Arbeitshilfen wie Checklisten, IT-Applikationen etc. unterstützt werden, fand bei den Nicht-Big 3-Prüfern deutlichere Zustimmung.
- Mitarbeiter von Nicht-Big 3-Prüfungsunternehmen stellen eine stärkere Einbusse der Attraktivität des Prüferberufes fest.
- Mitarbeiter der Big 3-Unternehmen sind eher der Ansicht, dass sich die Haftungsrisiken des Unternehmens aufgrund der staatlichen Aufsicht erhöht haben.

Abbildung 7/1 zeigt in einem Überblick die Unterschiede in den Auswertungsergebnissen zwischen Big 3- und Nicht-Big 3-Prüfern. Dabei werden lediglich Ergebnisse dargestellt, die eine Unterscheidung in „positivere“ oder „negativere“ Beurteilungen erlauben.³³⁴ Es wird ersichtlich, dass sich Big 3-Prüfer in mehr Punkten positiver zur RAB äusserten, als die Nicht-Big 3-Prüfer. Dabei ist zu beachten, dass die Unterschiede lediglich betreffend die zwei eingangs des Kapitels erwähnten Fragen statistisch signifikant ausfielen. Das Resultat wird bestätigt durch Stimmen aus der Praxis, wonach die RAB ihre Inspektionsprozesse zu stark auf die grossen Prüfungsunternehmen ausrichtet und die Gegebenheiten der vielen kleineren Prüffirmen zu wenig berücksichtigt. Ein weiterer Grund für die schlechtere Beurteilung durch Nicht-Big 3-Prüfer könnte möglicherweise die geringere Erfahrung sein: Einzelne Umfrageergebnisse zeigen eine positivere Beurteilung durch Prüfer, welche bereits in mehr als 5 File Reviews involviert waren.³³⁵ Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Erwartung einer wohlwollenderen Beurteilung durch die Big 3-Prüfer zwar bestätigt wird, der Unterschied jedoch nicht sehr ausgeprägt ausfällt.

³³⁴ Z.B. lassen sich Ergebnisse bezüglich File Review-Erfahrung oder Bereiche mit der geringsten Übereinstimmung mit der RAB-File Review-Kritik auf diese Weise nicht darstellen.

³³⁵ Z.B. bessere Beurteilung des Fachwissens des Inspektionsteams, höherer Übereinstimmungsgrad mit File Review-Kritik, vgl. Kapitel 5.2.1.

Abbildung 7/1: Unterschiede zwischen Big 3- und Nicht Big 3-Prüfern

	Big 3 versus Nicht-Big 3
Einstellung zur RAB bei deren Einführung	+
Einstellung zur RAB heute	+
Beurteilung RAB File Reviews	
Fokus auf Auftragsannahme und -fortführung	+
Fokus auf Identifikation und Reaktion auf Risiken	+
Fokus auf Prüfungsnachweise	+
Fokus auf geschätzte Werte	+
Fokus auf dolose Handlungen	+
Fokus auf Einsatz von Experten und Konsultationen	+
Fokus auf Verwertung der Arbeit anderer	-
Fokus auf Qualitätssicherung	+
Fokus auf Prüfungsdokumentation	+
Fokus auf Berichterstattung und Kommunikation	+
Zeitaufwand Inspektionsteam	+
Fachwissen Inspektionsteam	-
Konstruktive Kritik Inspektionsteam	-
Nachvollziehbarkeit Kritik Inspektionsteam	-
Übereinstimmungsgrad Kritik Inspektionsteam	-
Veränderung Inspektionsprozess vergangene 5 Jahre	-
Beurteilung RAB Firm Review	
Nachvollziehbarkeit Kritik Firm Review	+
Übereinstimmungsgrad Kritik Firm Review	+
Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen	
Zeitaufwand für Prüfungsplanung	+
Zeitaufwand für Prüfung im Gesamten	+
Zeitaufwand für Erlangung von Prüfnachweisen	-
Zeitaufwand für Dokumentation	+
Geringeres Risiko fehlerhafter Berichterstattung	+
Prüfqualität auf inspizierten Prüfmandaten	+
Prüfqualität firmenweit	-
Kompromisse mit Prüfkunden	+
Position des Prüfers bei Meinungsverschiedenheiten	-
Unterstützung durch Arbeitshilfen	-
Branchenweite Auswirkungen	
Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung	+
Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers	+
Haftungsrisiken als Firma	-

+ = positivere Beurteilung durch Big 3-Mitarbeiter. Bsp.: Bezüglich Fokus des Inspektionsteams bei File Reviews bedeutet eine positivere Beurteilung, dass das Auswertungsergebnis näher beim Wert "angemessen" liegt. Bezüglich Zeitaufwand im Prüfprozess bedeutet eine positivere Beurteilung, dass gemäss Auswertungsergebnissen der Zeitaufwand in geringerem Ausmass angestiegen ist.

- = negativere Beurteilung durch Big 3-Mitarbeiter

8. Schlussbetrachtung

Abschliessend werden die wesentlichen Erkenntnisse aus der vorliegenden Untersuchung zusammengefasst und ein Fazit zur staatlichen Revisionsaufsicht in der Schweiz gezogen. Dazu gehört auch eine kritische Würdigung der Methodik und der Ergebnisse sowie ein Ausblick auf mögliche zukünftige Entwicklungen und weitere Forschungsmöglichkeiten.

8.1 Zusammenfassung und Fazit

Die Einführung einer staatlichen Revisionsaufsicht bedeutete eine grosse Umstellung für die Wirtschaftsprüfung in der Schweiz. Die Notwendigkeit dieser Neuerung war unumstritten, dennoch waren die Erwartungen in der Branche gedämpft und skeptische Diskussionen überwogen.

International konnte bereits auf erste Erfahrungen mit staatlichen Revisionsaufsichtsbehörden zurückgegriffen werden. Insbesondere das regulatorische Umfeld in den USA, mit der Einführung des PCAOB im Jahre 2002 und den (teilweise) öffentlich verfügbaren Inspektionsberichten, bot der akademischen Forschung attraktive Möglichkeiten. Die Ergebnisse dieser Untersuchungen sind jedoch nicht eindeutig: Einzelne Beiträge stellen einen Zusammenhang zwischen Inspektionsresultaten und gemessener Prüfqualität oder konservativeres Verhalten von Unternehmen im Nachgang von schlechten Inspektionsergebnissen fest, und schlussfolgern somit, dass die PCAOB-Inspektionen effektiv sind. Andere Studien zeigen im Vergleich zu Peer Reviews schlechtere Ergebnisse hinsichtlich des Informationsgehalts der Inspektionsberichte und der Prüfqualität.

Die RAB selbst beurteilt ihre strategischen Ziele der ersten Strategie-Periode 2012-2015 als weitestgehend erreicht.³³⁶ Auch der Bundesrat attestiert ihr, dass sie von der Öffentlichkeit, dem Berufsstand, den Investoren und den Mitgliedern der Revisionsausschüsse von börsenkotierten Unternehmen als „unabhängige, professionelle und glaubwürdige Aufsichtsbehörde über die Revisionsbranche“ wahrgenommen wird.³³⁷ In ihren jährlichen Tätigkeitsberichten fasst die RAB die Ergebnisse ihrer Tätigkeit zusammen und es ist eine tendenziell sinkende Anzahl Feststellungen pro Firm Review bzw. File Review zu konstatieren. Nichts destotrotz fehlte bislang eine unabhängige Beurteilung der Arbeit der RAB durch den Berufsstand selber, womit der Anknüpfungspunkt für die vorliegende Arbeit gegeben war.

Um zu erheben, wie die Prüfer die File Reviews und Firm Reviews der RAB wahrnehmen und wie sich die Inspektionen auf den Berufsstand allgemein, die Prüfarbeit und die Prüfqualität auswirken, wurde eine schriftliche Umfrage bei

³³⁶ Vgl. Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016D), S. 4.

³³⁷ Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB (2016E), S. 1.

1'491 Prüfern, die bei einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen tätig sind, durchgeführt. Andere Untersuchungsformen, wie bspw. die Messung von Prüfqualität über Indikatoren vor und nach Tätigkeitsaufnahme der RAB oder in Abhängigkeit von Inspektionsresultaten mussten aus Gründen der Datenverfügbarkeit verworfen werden. Die Umfrage erzielte eine erfreuliche Rücklaufquote von 30%, womit 418 auswertbare Fragebogen vorlagen. Die vergleichsweise hohe Quote darf auf die Aktualität des Themas für die befragten Personen zurückgeführt werden.

Die Ergebnisse der empirischen Untersuchung ermöglichen einen unabhängigen, kritischen Blick auf die Arbeit der RAB aus Sicht der beaufsichtigten Prüfer.³³⁸ Es wird deutlich, dass in der Wahrnehmung der Prüfer die Inspektionsteams zu viel Zeit auf zu viele Inspektionsbereiche aufwenden. Die daraus resultierende Kritik scheint für den einzelnen Prüfer nicht immer nachvollziehbar zu sein. In der persönlichen Beurteilung der Prüfer hat sich durch die staatliche Aufsicht die Prüfqualität nicht verbessert, jedoch sind deutlich höhere Prüfanstrengungen, gemessen an der Zeit welcher für die Prüfung eingesetzt wird, festzustellen. Die Untersuchung ergab zudem eine tendenziell schlechtere Beurteilung der RAB durch Prüfer, welche nicht bei den Big 3 angestellt sind. Eine Feststellung, welche in ähnlicher Form von anderen, internationalen Studien bestätigt wird.³³⁹

Es sei an dieser Stelle auch erwähnt, was nicht Ziel der vorliegenden Arbeit war: Die Studie bietet keine objektive Auswertung der Prüfqualität in der Schweiz, bzw. wie diese durch die RAB beeinflusst wird. Ebenso sind die politische Einbettung der RAB und die Grundsätze ihres gesetzlichen Auftrags nicht Gegenstand der Untersuchung.

³³⁸ Um Wiederholungen zu vermeiden, werden die detaillierten Umfrageergebnisse an dieser Stelle nicht aufgeführt; es sei auf Kapitel 6 „Zentrale Feststellungen“ verwiesen.

³³⁹ Vgl. DAUGHERTY / TERVO (2010).

8.2 Kritische Würdigung

Die vorliegende Studie greift zur Beantwortung der Forschungsfragen auf eine methodisch korrekt erhobene, breite Datenbasis zurück. Limitierende Faktoren wurden in Design, Durchführung und Auswertung der Untersuchung angemessen berücksichtigt. Dennoch existieren wie bei jedem wissenschaftlichen Forschungsbeitrag einschränkende Aspekte. Die Folgenden sind für die Interpretation der vorliegenden Ergebnisse relevant:

Persönliches Forschungsinteresse

Die Themenstellung resultierte aus der Recherche bestehender Forschungsbeiträge und der sich daraus ergebenden Forschungslücke. Primär basiert die Themenwahl jedoch auf einem persönlichen Forschungsinteresse. Es besteht daher die Gefahr, dass die Wahl der Fragestellungen (im Allgemeinen und im Rahmen des Fragebogens im Besonderen) sowie die Interpretation der Ergebnisse von persönlichen Interessen geleitet werden. Die Diskussion des Forschungskonzepts und der Resultate im Rahmen von Doktorandenseminaren und mit Experten, sowie das Pretesting des Fragebogens können die sich daraus ergebende Subjektivität nur teilweise ausschliessen.

Datenqualität

Die in der Studie verwendeten Daten wurden eigenständig erhoben. Dieses Vorgehen ermöglichte grösstmögliche Kontrolle über die Datenqualität, da die Abhängigkeit von einer bestehenden Datenbank und damit mögliche Verzerrungen durch Dritte wegfielen. Dennoch bleiben unvermeidbare Einschränkungen in der Datenqualität bestehen:

- Selektionsbias:

Selektionsbias ergibt sich aus der bei schriftlichen Befragungen zu erwartenden tiefen Rücklaufquote.³⁴⁰ Es muss angenommen werden, dass sich insbesondere solche Personen für eine Teilnahme an der Umfrage motivieren lassen, welche hinsichtlich der Thematik besonders gut informiert sind oder eine äusserst befürwortende oder kontroverse Haltung einnehmen. Selektionsbias kann für die vorliegende Untersuchung nicht ausgeschlossen werden. Aufgrund der relativ hohen Teilnahmequote sowie der untersuchten Merkmale der Antwortgruppe, welche nicht auf wesentliche Unterschiede zur Grundgesamtheit schliessen lassen, darf der Selektionsbias zumindest als begrenzt betrachtet werden.

³⁴⁰ Vgl. DIEKMANN (2011), S. 516.

- Subjektivität, Eigeninteressen der Befragten:

Der Fragebogen erhebt explizit die persönlichen Erfahrungen der Prüfer aus der Zusammenarbeit mit der RAB. Ein Grossteil der Antwortgruppe war noch nie persönlich in einen File Review involviert, ein weiterer wesentlicher Teil kann auf Erfahrungen aus ein bis zwei File Reviews zurückblicken. Es muss daher berücksichtigt werden, dass die Antworten mehrheitlich auf wenigen, anekdotischen Begegnungen mit den RAB-Inspektionsteams beruhen bzw. stark von psychologischen Faktoren geprägt sein könnten. Dazu zählt bspw. die prinzipiell ablehnende Haltung gegenüber einer übergeordneten Kontrollinstanz oder der Gruppeneffekt, wenn Meinungsäusserungen innerhalb des Unternehmens von den Mitarbeitern übernommen werden. Weiter muss in Betracht gezogen werden, dass die Antworten von Eigeninteressen beeinflusst sein könnten. So bestand möglicherweise eine gewisse Zurückhaltung, der RAB in einzelnen Bereichen einen zu schwachen Inspektionsfokus zuzuschreiben im Hinblick darauf, dass die RAB darauf reagieren und dies in Zukunft zu höherem Inspektionsaufwand für die Prüfer führen könnte. Adressiert wurden diese Faktoren durch eine genaue Begriffs- und Absichtsdefinition im Fragebogen sowie Zusicherung der Anonymität der Antworten.

Rücklaufquote

Die Rücklaufquote fiel mit 30% (entspricht 418 auswertbaren Fragebogen) äusserst befriedigend aus. Ein Vergleich gewisser Merkmale der Antwortgruppe mit der Grundgesamtheit liefert gemischte Ergebnisse: Der Anteil weiblicher Antwortpersonen entspricht demjenigen der Grundgesamtheit, bezüglich des Anteils der bei den Big 3 tätigen Antwortpersonen ergibt sich eine Abweichung. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Eigenheiten der Grundgesamtheit durch die auswertbaren Fragebogen nicht angemessen wiedergegeben werden. Zum Zeitpunkt der Befragung war der Inspektionsprozess der RAB sechs Jahre in Kraft. Es muss berücksichtigt werden, dass aufgrund der limitierten Zeitspanne nur wenige der 418 antworteten Prüfer über mehrfache File Review-Erfahrung verfügten. Ebenso war nur ein sehr kleiner Anteil der Antwortenden bereits in PCAOB-Inspektionen involviert. Die diesbezüglichen Auswertungen müssen vor diesem Hintergrund angemessen interpretiert und dürfen nicht generalisiert werden.

8.3 Ausblick

Zukünftige Entwicklungen

Noch immer ist die Geschichte der staatlichen Aufsicht in der Schweiz relativ jung. Die RAB konnte sich als Aufsichtsbehörde etablieren, passt ihre Aufgaben und Ziele jedoch laufend den nationalen und internationalen Entwicklungen an.

Seit dem 1. Januar 2015 ist die RAB auch zuständig für die Zulassung und die Aufsicht über die Prüfgesellschaften und leitenden Prüfer, die im Finanzmarktbereich eine spezialgesetzliche Zulassung benötigen.³⁴¹ Der erste Überprüfungszyklus wurde erfolgreich abgeschlossen, die Zusammenarbeit zwischen FINMA, RAB und beaufsichtigten Unternehmen scheint zu funktionieren.

Die RAB hat in jüngster Zeit ihre Zusammenarbeit mit den Prüfungsausschüssen intensiviert. Die Aufgabe eines Prüfungsausschusses ist ähnlich gelagert wie diejenige der RAB: Er hat die Qualität der Arbeit der Revisionsstelle zu beurteilen und kritisch zu hinterfragen. Aus diesem Grund hat die RAB einen Leitfaden für Prüfungsausschüsse veröffentlicht und führt regelmässig Interviews mit den Vorsitzenden der Prüfungsausschüsse von Gesellschaften des öffentlichen Interesses durch, um ein besseres Bild der Zusammenarbeit zwischen Revisionsstelle und Prüfungsausschuss zu erhalten.³⁴²

Die internationale Zusammenarbeit wird aufgrund der vielen grenzüberschreitenden Themen für die RAB bedeutend bleiben. Seit 2014 läuft der zweite Inspektionszyklus des PCAOB bei Schweizer Unternehmen. Die RAB erhofft sich eine weiterhin positive Entwicklung der Zusammenarbeit und eine Beschleunigung der Abläufe zwischen den beiden Behörden.³⁴³ In der Zusammenarbeit mit der EU wird die EU Audit Reform Auswirkungen auf die internationale Amtshilfe der RAB haben.³⁴⁴

Seit dem 1. Oktober 2015 gilt das RAG auch für die Revisionsstellen ausländischer, in der Schweiz kotierter Unternehmen. Die Beaufsichtigung der ausländischen Prüfgesellschaften wird zwar soweit möglich an die Aufsichtsbehörden der Sitzstaaten delegiert, jedoch sind diese von gleichwertig anerkannten Behörden beaufsichtigten Prüfgesellschaften verpflichtet, sich bei der RAB anzumelden. Alle übrigen ausländischen Revisionsorgane, welche in der Schweiz kotierte Unternehmen prüfen, bedürfen seit dem 1. Oktober 2015 einer Zulassung der RAB als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen.³⁴⁵

³⁴¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2015), S. 10.

³⁴² Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 22-23.

³⁴³ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 31.

³⁴⁴ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 30.

³⁴⁵ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 29.

Bezüglich multinationaler Zusammenarbeit ist erwähnenswert, dass die RAB künftig die Prüfprogramme der European Audit Inspection Group (EAIG)³⁴⁶ sukzessive einführen wird. Diese Prüfprogramme sollen den Prüfungsansatz der Aufsichtsbehörden vereinheitlichen und so die Vergleichbarkeit von Feststellungen fördern.³⁴⁷

Zukünftige Forschung

Die staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz besteht erst seit 2007 und stellt ein noch relativ junges Forschungsgebiet dar. Ausgehend von der vorliegenden Arbeit könnten folgende Themengebiete und Forschungsfragen aufgenommen werden:

- *Perspektivenwechsel*

Die vorliegende Studie hat die staatliche Revisionsaufsicht aus Sicht der Mitarbeiter der beaufsichtigten Prüfungsunternehmen zum Gegenstand. Offen bleibt die Frage, wie die Revisionsaufsicht aus Sicht der geprüften Unternehmen, insbesondere aus Sicht des jeweiligen Prüfungsausschusses beurteilt wird. Interessant wäre eine vergleichende Einschätzung der Prüfqualität vor und nach Einführung der RAB, wobei Faktoren wie Veränderungen im Prüfteam, im Unternehmen selbst und im regulatorischen Umfeld sorgfältig berücksichtigt werden müssten.

- *Interdisziplinäre Sichtweise*

Im Sinne einer interdisziplinären Arbeit könnten in einer theoretischen und praktischen Analyse die psychologischen Auswirkungen staatlicher Kontrolle auf das Verhalten des Prüfers aufgezeigt werden. Vorstellbar wäre diesbezüglich eine experimentelle Untersuchungsanlage. Auch eine Untersuchung des aufsichtsrechtlichen Umfelds im Allgemeinen und der RAB als Behörde im Besonderen aus politikwissenschaftlicher Sicht böte Raum für weiterführende Forschungsarbeiten.

- *Follow-up Forschungsarbeiten*

Das regulatorische Umfeld für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, aber auch für die Revisionsaufsicht, ändert sich laufend. Die Bündelung der Aufsichtstätigkeit von RAB und FINMA und die Ausdehnung der jährlichen Inspektionen auf die grössten fünf Prüfungsunternehmen bieten Raum für weiterführende Untersuchungen. Es könnte untersucht werden, ob bezüglich Beurteilung der RAB Unterschiede bestehen zwischen den bisher von der RAB beaufsichtigten Prüfungsunternehmen und den Prüfern nach Spezialgesetzen im Finanzmarktbereich. Ebenfalls nachzugehen wäre der Frage, ob die Ausdehnung der intensiveren jährlichen Inspektionen auf fünf Unternehmen Ein-

³⁴⁶ Die RAB hat in der EAIG Beobachterstatus.

³⁴⁷ Vgl. EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D), S. 32.

fluss hat auf die in der vorliegenden Arbeit festgestellten Unterschiede zwischen Big 3 und übrigen Prüfungsunternehmen. Generell bietet die nun längere Zeitreihe seit Inkrafttreten der staatlichen Aufsicht die Möglichkeit, die vorgestellten Resultate zu überprüfen.

Literaturverzeichnis

- AICPA (2016):** “Overview of AICPA membership requirements”, in: <https://www.aicpa.org/membership/requirements.html>, abgerufen 28.6.2016.
- ALAM, PERVAIZ / HOFFMANN, RICHARD C. / MEYER, HEIDI HYLTON (2000):** „Perceptions of the peer review program of the accounting profession: implications for management“, in: Journal of Managerial Issues, Vol. 12 No. 4, S. 408-426.
- AMER, TAREK / HACKENBRACK, KARL / NELSON, MARK (1995):** „Context-dependence of auditors‘ interpretations of the SFAS No. 5 probability expressions“, in: Contemporary Accounting Research, Vol. 12 No. 1, S. 25-39.
- ANANTHARAMAN, DIVYA (2007):** „How objective is peer review: evidence from self-regulation of the accounting profession“, Working Paper, Columbia University.
- ANANTHARAMAN, DIVYA (2012):** “Comparing self-regulation and statutory regulation: evidence from the accounting profession“, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 37 No. 2, S. 55-77.
- ARENS, ALVIN A. / ELDER, RANDAL J. / BEASLEY, MARK S. (2003):** “Essentials of auditing and assurance services: an integrated approach“, Prentice Hall, Upper Saddle River 2003.
- ASARE, STEPHEN K. / WRIGHT, ARNOLD M. (2004):** “The effectiveness of alternative risk assessment and program planning tools in a fraud setting“, in: Contemporary Accounting Research“, Vol. 21 No. 2, S. 325-352.
- BACHMANN, STEPHAN A.J. / GERBER, RODOLFO (2005):** „Expectation Gap: Falsche Erwartungen“, in: <https://www.handelszeitung.ch/unternehmen/expectation-gap-falsche-erwartungen>, abgerufen: 24.02.2016.
- BEATTIE, VIVIEN / BRANDT, RICHARD / FEARNLEY, STELLA (2004):** „A grounded theory model of auditor-client negotiations“, in: International Journal of Auditing, Vol. 8 No. 1, S. 1-19.

- BERNARDI, RICHARD A. (1994):** „Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style“, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 13 No. 1, S. 68-84.
- BIERSTAKER, JAMES / BEDARD, JEAN C. / BIGGS, STANLEY F. (1999):** „The role of problem representation shifts on auditor decision processes“, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 18 No. 1, S. 18-36.
- BIGGS, STANLEY F. / WILD, JOHN J. (1985):** “An investigation of auditor judgment in analytical review”, in: The Accounting Review, Vol. 60 No. 4, S. 607-633.
- BLANKLEY, ALAN I. / KERR, DAVID S. / WIGGINS, CASPER E. (2012):** „A content analysis of CPA firms‘ correspondence following PCAOB inspections: 2004-2010“, in: Research in Accounting Regulation, Vol. 24 (2012), S. 74-89.
- BLAY, ALLEN D. (2005):** “Independence threats, litigation risk, and the auditor’s decision process”, in: Contemporary Accounting Research, Vol. 22 No. 4, S. 759-789.
- BLOESCH, JÜRG (2008):** „Revisionsaufsichtsbehörde – Zulassung und Register, Überblick und aktueller Stand“, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 11/2008, S. 861-865.
- BÖCKLI, PETER (2007):** „Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht“, in: Druey, Jean Nicolas / Forstmoser, Peter (Hrsg.): Schriften zum Aktienrecht, Zürich, Basel, Genf, 2007.
- BORTZ, JÜRGEN / DÖRING, NICOLA (2006):** „Forschungsmethoden und Evaluation“, 4. Auflage, Berlin, 2006.
- BOTSCHAFT (2004):** „Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren“, 23.6.2004.
- BOWLIN, KENDALL O. / HOBSON, JESSEN L. / PIERCEY, M. DAVID (2015):** „The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with

- managers on audit quality“, in: *The Accounting Review*, Vol. 90 No. 4, S. 1363-1393.
- CAIRNEY, TIMOTHY D. / Young, George R. (2006):** “Homogenous industries and auditor specialization: an indication of production economies“, in: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 25 No. 1, S. 49-67.
- CARAMANIS, CONSTANTINOS / LENNOX, CLIVE (2008):** “Audit effort and earnings management“, in: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 45 No. 1, S. 116-138.
- CAREY, PETER / SIMNETT, ROGER (2008):** “Audit partner tenure and audit quality“, in: *Accounting Review*, Vol. 81 No. 3, S. 653-676.
- CASTRELLA, JEFFREY R. / JENSEN, KEVAN L. / KNECHEL, ROBERT W. (2009):** „Is self-regulated peer review effective at signalling audit quality?“, in: *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 3, S. 713-735.
- CHANG, C. JANIE / HWANG, NEN-CHEN RICHARD (2003):** “The impact of retention incentives and client business risks on auditors’ decisions involving aggressive reporting practices“, in: *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22 No. 2, S. 207-218.
- CHEN, CHIH- YING / LIN, CHIAN-JANE / LIN, YU-CHEN (2008):** “Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: does long auditor tenure impair earnings quality?“, in: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25 No. 2, S. 415-445.
- CHIN, CHEN-LUNG / CHI, HSIN YI (2009):** „Reducing restatements with increased industry expertise“, in: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26 No. 3, S. 729-765.
- COHEN, JEFFREY R. / TROMPETER, GREGORY M. (1998):** “An examination of factors affecting audit practice development“, in: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 15 No. 4, S. 481-504.
- CSIBI, CHRISTINE (2012):** “Steigerung der Prüfungseffizienz in der Wirtschaftsprüfung“, Dissertation der Universität St. Gallen, 2012.

- D'AMELIO FAVEZ, SABINE / PERROD, BORIS / RUTA, ALESSANDRO (2008):** „Entreprises de Révision soumises à la surveillance de l'état“, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 11/2008, S. 866-871.
- DAUGHERTY, BRIAN / TERVO, WAYNE (2010):** „PCAOB inspections of smaller CPA firms: the perspective of inspected firms“, in: Accounting Horizons, Vol. 24 No. 2, S. 189-219.
- DEANGELO, LINDA ELIZABETH (1981A):** “Auditor independence, ‘low balling’, and disclosure regulation”, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 (1981), S. 113-127.
- DEANGELO, LINDA ELIZABETH (1981B):** “Auditor size and audit quality”, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 (1981), S. 183-199.
- DEFOND, MARK L. / WONG, T.J. / WONG, T.J. (2000):** “Auditor industry specialization and market segmentation: evidence from Hong Kong”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 19 No. 1, S. 49-66.
- DEFOND, MARK L. (2010):** “How should the auditors be audited? Comparing the PCAOB inspections with the AICPA peer reviews”, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 49 No. 1-2, S. 104-108.
- DEFOND, MARK L. / LENNOX, CLIVE S. (2011):** „The effect of SOX on small auditor exits and audit quality“, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 52 No. 1, S. 21-40.
- DEFOND, MARK L. / LIM, CHEE YEOW / ZANG, YOONSEOK (2016):** “Client conservatism and auditor-client contracting”, in: The Accounting Review, Vol. 91 No. 1, S. 69-98.
- DE FUENTES, CRISTINA / ILLUECA, MANUEL / PUCHETA-MARTINEZ, MARIA CONSUELO (2010):** „Disciplinary sanctions and audit quality: empirical evidence from an external oversight system“, Working Paper, Universitat de València.
- DER BUND (2009):** „Es bestand keine andere Wahl – Erste Zwischenbilanz des Direktors der neuen Aufsichtsbehörde für die Revisoren“, 21.4.2009, S. 13.

- DIEKMANN, ANDREAS (2011):** „Empirische Sozialforschung“, 5. Auflage, Hamburg 2011.
- DILLMANN, DON A. (1991):** „The design and administration of mail surveys“, in: Annual Review of Sociology, Vol. 17, August 1991, S. 225-249.
- EBERLE, RETO / SCHMITZ, DANIELA (2012):** „Grünbuch der EU zur Abschlussprüfung – Alter Wein in neuen Schläuchen?“, in: Meyer, Conrad / Pfaff, Dieter (Hrsg.): „Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2012“, WEKA Verlag, Zürich 2012, S. 201-234.
- EBERS, MARK / GOTSCH, WILFRIED (2014):** „Institutionsökonomische Theorien der Organisation“, in: Kieser, Alfred und Ebers, Mark (Hrsg.) (2014): „Organisationstheorien, 7. Auflage, Kohlhammer, Stuttgart 2014, S. 195-255.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZMARKTAUFSICHT (2014A):** „Rundschreiben“, in: <https://www.finma.ch/de/dokumentation/rundschreiben/>, abgerufen: 31.3.2016.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZMARKTAUFSICHT (2014B):** „FINMA veröffentlicht revidiertes Rundschreiben zum Prüfwesen“, in: <https://www.finma.ch/de/%20news/2014/12/mm-rs-pruefwesen-20141215/>, abgerufen: 31.3.2016.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZMARKTAUFSICHT (2016A):** „Ziele“, in: <https://www.finma.ch/de/finma/ziele/>, abgerufen: 31.3.2016.
- EIDGENÖSSISCHE FINANZMARKTAUFSICHT (2016B):** „Prüfwesen“, in: <https://www.finma.ch/de/finma/pruefwesen/>, abgerufen: 31.3.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2008):** „Tätigkeitsbericht 2006-2007“, in: <https://rab-asr.ch/de/art/128-home/die-rab/geschaeftsberichte-de/219-taetigkeitsbericht-2006-2007.html>, abgerufen: 7.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011A):** „Strategische Ziele 2012-2015“, in: <https://www.rab-asr.ch/de/die-rab/strategische-ziele.html>, abgerufen: 12.2.2013.

- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011B):** „Tätigkeitsbericht 2010“, in: <https://www.rab-asr.ch/docs/Taetigkeitsbericht/rab-tb2010-d.pdf>, abgerufen: 7.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2011C):** „Europäische Union anerkennt Gleichwertigkeit der Schweizer Aufsicht über die Revision“, Medienmitteilung vom 20.1.2011, in: <https://www.rab-asr.ch/de/art/140-home/internationales/gegenseitige-erkennung/erkennung-der-rab/182-europaeische-union-anerkennt-gleichwertigkeit-der-schweizer-aufsicht-ueber-die-revision.html>, abgerufen: 13.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2012):** „Tätigkeitsbericht 2011“, in: <https://www.rab-asr.ch/docs/Taetigkeitsbericht/rab-tb2011-d.pdf>, abgerufen: 7.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014A):** „Tätigkeitsbericht 2013“, in: <https://www.rab-asr.ch/docs/Taetigkeitsbericht/rab-tb2013-d.pdf>, abgerufen: 7.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2014B):** „Verlängerung der Zusammenarbeit mit den USA“, in: <https://www.rab-asr.ch/de/aktuell/aktuell-medien/138-archiv-aktuell/382-verlaengerung-der-zusammenarbeit-mit-den-usa.html>, Mitteilung vom 9.4.2014, abgerufen: 13.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2015):** „Tätigkeitsbericht 2014“, in: <https://rab-asr.ch/docs/Taetigkeitsbericht/rab-tb2014-d.pdf>, abgerufen: 7.4.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016A):** „Entstehung“, in: <https://www.rab-asr.ch/de/die-rab/die-rab/entstehung.html>, abgerufen: 23.2.2016.
- EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016B):** „Aufsichtskonzept Bereich Financial Audit“, in: <https://www.rab->

asr.ch/docs/Aufsichtskonzept/20150101_Aufsichtskonzept%20Financial%20Audit%20RAB_d.pdf, abgerufen: 13.4.2016.

EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016C): „International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)“, in: http://stage.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/vermittleraufsicht/docs/content_blaeu.asp?id=31720&domid=1063&sp=D&addlastid=&aktion=ab&m1=30479&m2=31600&m3=31516&m4=31708&m5=31720, abgerufen: 14.4.2016.

EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016D): „Tätigkeitsbericht 2015“, in: <https://www.rab-asr.ch/de/aktuell/aktuell-medien/1645-tb-2015-aktuell-de.html>, abgerufen: 28.5.2016.

EIDGENÖSSISCHE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB (2016E): „Kurzbericht des Bundesrates über die Erreichung der strategischen Ziele im Jahr 2015“, in: https://www.rab-asr.ch/docs/Strategische_Ziele/160323_Kurzbericht_RAB_strategische_Ziele_2015_DE_final.pdf, abgerufen: 28.05.2016.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (Hrsg.) (2001): „Empfehlung der Kommission vom 15. November 2000 – Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. L 91, S. 92.

EUROPÄISCHE KOMMISSION (2014): “European Parliament backs Commission proposals on new rules to improve the quality of statutory audit”, Presseerklärung, in: http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-104_en.htm, abgerufen: 23.3.2016.

EUROPEAN CONFEDERATION OF INSTITUTES OF INTERNAL AUDITING ECIIA / FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS FERMA (2010): „Guidance on the 8th EU Company Law Directive Art. 41, Guidance for Boards and Audit Committees“, in: <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/Blog-4.4-Avoid-reg-part-1.pdf>, abgerufen 2.7.2016

EXPERTSUISSE (2016A): “Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung”, Band 2: Ordentliche Revision, Verlag SKV, Zürich 2016.

- EXPERTSUISSE (2016B):** „Standes- und Berufsregeln“, in: <http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=518456>, abgerufen: 23.7.2016.
- EXPERTSUISSE (2016C):** „Richtlinien zur Unabhängigkeit“, in: <http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=518456>, abgerufen: 23.7.2016.
- EXPERTSUISSE (2016D):** „Richtlinien zur Weiterbildung“, in: <http://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=518456>, abgerufen: 23.7.2016.
- EXPERTSUISSE (2016E):** „Mission“, in: <http://www.expertsuisse.ch/mission>, abgerufen: 23.7.2016.
- FAMA, EUGENE F. / JENSEN, MICHAEL C. (1983):** „Separation of ownership and control“, in: Journal of Law & Economics, Vol. 26, June 1983, S. 301-325.
- FOGARTY, TIMOTHY J. (1996):** „The imagery and reality of peer review in the US: insights from institutional theory“, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 21 No. 2-3, S. 243-267.
- FRANCIS, JERE R. / YU, MICHAEL D. (2009):** “Big 4 office size and audit quality”, in: The Accounting Review, Vol. 84 No. 5, S. 1521-1552.
- FRANCIS, JERE R. (2011):** “A Framework for understanding and researching audit quality”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 30 No. 2, S. 1125-152.
- GEIGER, MARSHALL A. / RAGHUNANDAN, K. (2002):** „Going-concern opinions in the „new“ legal environment“, in: Accounting Horizons, Vol. 16 No. 1, S. 17-26.
- GEIGER, MARSHALL A. / RAMA, DASARATHA V. (2006):** „Audit firm size and going-concern reporting accuracy“, in: Accounting Horizons, Vol. 20 No. 1, S. 1-17.
- GLOVER, STEVEN M. / PRAWITT, DOUGLAS F. / WILKS, T. JEFFREY (2005):** “Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of out-

- come and precision”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 24 Supplement, S. 197-220.
- GRAMLING, AUDREY A. (1999):** “External auditors’ reliance on work performed by internal auditors: the influence of fee pressure on this reliance decision”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 18 Supplement, S. 117-135.
- GRAMLING, AUDREY A. / KRISHNAN, JAYANTHI / ZHANG, YINQI (2011):** “Are PCAOB-identified audit deficiencies associated with a change in reporting decisions of triennially inspected audit firms?”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 30 No. 3, S. 59-79.
- GRANT, JULIA / BRICKER, ROBERT / SHIPTSOVA, RIMMA (1996):** “Audit quality and professional self-regulation: a social dilemma perspective and laboratory investigation”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 15 No. 1, S. 142-156.
- GUNNY, KATHERINE A. / ZHANG, TRACEY CHUNQI (2013):** “PCAOB inspection reports and audit quality”, in: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 32 No. 2, S. 136-160.
- HANDELSZEITUNG (2007):** „Kontrolleure neu unter Kontrolle“, Nr. 35, 29.8-4.9.07, S. 13.
- HANDELSZEITUNG (2008):** „Kontrollieren Prüfgebiete mit Risiko“, Interview mit Frank Schneider, Direktor der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB, Nr. 8, 20.-26.2.08, S. 59.
- HILARY, GILLES / LENNOX, CLIVE (2005):** „The credibility of self-regulation: evidence from the accounting profession’s peer review program, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 40 No. 1-3, S. 211-229.
- HOUSTON, RICHARD W. / STEFANIAK, CHAD M. (2013):** “Audit partner perceptions of post-audit review mechanisms: an examination of internal quality reviews and PCAOB inspections”, in: Accounting Horizons, Vol. 27 No. 1, S. 23-49.

- HRIBAR, PAUL / KRAVET, TODD / WILSON, RYAN (2014):** “A new measure of accounting quality”, in: Review of Accounting Studies, Vol. 19 No. 1, S. 506-538.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014):** “Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements”, New York 2014.
- INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS (2014):** “Handbook of the code of ethics for professional accountants “, New York 2014.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2014):** “Independent standard-setting boards”, in: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>, abgerufen: 18. November 2014.
- INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS IFIAR (2013):** “About IFIAR”, in: <https://www.ifiar.org/about/>, abgerufen: 14.4.2016.
- INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS IFIAR (2016A):** “Work plan 2015-2017”, in: https://fma.govt.nz/assets/Reports/_versions/8795/IFIAR-2015-Survey-of-Inspection-Findings.1.pdf, abgerufen: 14.4.2016.
- INTERNATIONAL FORUM OF INDEPENDENT AUDIT REGULATORS IFIAR (2016A):** “Report on 2015 survey of inspection findings”, in: https://fma.govt.nz/assets/Reports/_versions/8795/IFIAR-2015-Survey-of-Inspection-Findings.1.pdf, abgerufen: 14.4.2016.
- ISMAIL, HASHANAH / THENG, UNG CHUI (2015):** “Auditing the auditors: Has the establishment of the audit oversight board affected audit quality?”, in: International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 5 (Spezialausgabe 2015), S. 360-365.
- ISUFI, SHQIPONJA (2010):** “Beurteilung der Eingeschränkten Revision aus Sicht der leitenden Revisoren”, Dissertation der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich, 2010.

- JENSEN, MICHAEL C. / MECKLING, WILLIAM H. (1976):** „Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure”, in: Journal of Financial Economics, Vol. 3 No. 4, S. 305-360.
- KAPLAN, STEVEN E. / O'DONNELL, EDWARD F. / AREL, BARBARA M. (2008):** “The influence of auditor experience on the persuasiveness of information provided by management”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 27 No. 1, S. 67-83.
- KARTSCHER, PETER / ROSSI, BRUNO / SUTER, DANIEL (2013):** “Wirtschaftsprüfung – interne und externe Revision”, Zürich/Basel/Genf 2013.
- KEIS, DIANA / IMBACH, GERHARD / MEIER, HEINZ (2015):** „Aufsicht über Prüfungsgesellschaften und leitende Prüfer bei der RAB – Wie wird die Bündelungsvorlage umgesetzt?“, in: Expert Focus, Nr. 12/2015, S. 960-968.
- KNECHEL, W. ROBERT / SALTERIO, STEVEN E. / BALLOUS, BRIAN (2007):** “Auditing: assurance & risk”, 3. Auflage, Thomson South-Western, Mason 2007.
- KNECHEL, W. ROBERT / NIEMI, LASSE / ZERNI, MIKKO (2011):** „Empirical evidence on the implicit determinations of compensation in Big 4 audit partnerships“, in: Journal of Accounting Research, Vol. 51 No. 2, S. 349-387.
- KNECHEL, W. ROBERT / SHARMA, DIVESH S. (2012):** “Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: evidence from pre- and post-SOX audit report lags”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31 No. 4, S. 85-114.
- KNECHEL, W. ROBERT / KRISHNAN, GOPAL V. / PEVZNER, MIKHAIL / SHEFCHIK, LORI / VELURY, UMA (2013):** „Audit quality indicators: insights from the academic literature”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32 No. 1, S. 385-421.
- KÖHLER, ANNETTE (2012):** „Pflichtrotation auf dem deutschen Prüfungsmarkt – eine Szenarioanalyse“, in: Die Wirtschaftsprüfung Nr. 09/2012, S. 477-481.
- KÖHLER, ANNETTE G. / MARTEN, KAI-UWE (2004):** „Prüfungsqualität als Forschungsgegenstand – Traditionelle Sichtweise und Erweiterungen des Be-

griffsverständnisses“, in: Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus (Hrsg.): Externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer – Status quo und Weiterentwicklung, Düsseldorf 2004, S. 1-22.

KRISHNAN, GOPAL V. / ZHANG, YINQI (2014): „Is there a relation between audit fee cuts during the global financial crisis and banks‘ financial reporting quality?“, in: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 33 No. 3, S. 279-300.

KROMREY, HELMUT (2009): „Empirische Sozialforschung“, 12. Überarbeitete und ergänzte Auflage, Stuttgart 2009.

LAMBERT, TAMARA A. / JONES, KEITH L. / BRAZEL, JOSEPH F. / SHOWALTER, D. SCOTT (2015): “Audit time pressure and earnings quality: an examination of accelerated filings”, Working Paper, abrufbar auf: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=963402.

LEIBFRIED, PETER / HÄUPTLI, DANIEL (2012): „Vorschläge der Europäischen Kommission zur Regulierung der Abschlussprüfung. Sicht der Wissenschaft: Zusammenfassung empirischer Ergebnisse über Beratungsverbot und externe Revision“, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 01-02/2012, S. 2-7.

LENNOX, CLIVE / PITTMAN, JEFFREY (2010): „Auditing the auditors: evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms“, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 49 No. 1-2, S. 84-103.

LEONE, ANDREW J. / RICE, SARAH / WEBER, JOSEPH P. / WILLENBORG, MICHAEL (2013): “How do auditors behave during periods of market euphoria? The case of internet IPO’s”, in: Contemporary Accounting Research, Vol. 30 No. 1, S. 182-214.

MARTEN, KAI-UWE (1999): „Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen – Eine empirische Untersuchung des deutschen Marktes für Wirtschaftsprüferleistungen“, Düsseldorf 1999.

- MARTI, SIMON / EBERLE, RETO (2004):** „Qualität in der Wirtschaftsprüfung – Qualitätsmessung – ein Feld für akademische Forschungsarbeiten“, in: Der Schweizer Treuhänder, 78. Jg (2004), S. 415-420.
- MCCABE, R.K. / LUZI, ANDREW D. / BRENNAN, TIM (1993):** “Managing Partners’ perceptions of peer review”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 12 No.2, S. 108-115.
- MCDANIEL, LINDA S. (1990):** “The effects of time pressure and audit program structure on audit performance”, in: Journal of Accounting Research, Vol. 28 No. 2, S. 267-285.
- MCDANIEL, LINDA S. / KINNEY, JR., WILLIAM R. (1995):** “Expectation-formation guidance in the auditor’s review of interim financial information”, in: Journal of Accounting Research, Vol. 33 No. 1, S. 59-76.
- MEDIENMITTEILUNG DES BUNDESRATES (28.08.2013):** “Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften“, in: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-49997.html>, abgerufen: 24.4.2014.
- MESSIER, WILLIAM F., JR. / OWHOSO, VINCENT / RAKOVSKI, CARTER (2008):** „Can audit partners predict subordinates’ ability to detect errors?“, in: Journal of Accounting Research, Vol. 46 No. 5, S. 1241-1264.
- MÖLLER, MANUELA (2010):** „Determinanten der Wirtschaftsprüfung: Unabhängigkeit, Qualitätskonstanz und Reputation“, Habilitationsschrift der Universität Zürich, Zürich 2010.
- MÜLLER, CHRISTIAN (2004):** „Bilanzskandale – Eine institutionenökonomische Analyse“, in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Nr. 5/2004, S. 211-225.
- OWHOSO, VINCENT E. / MESSIER, JR., WILLIAM F., / LYNCH, JR., JOHN G. (2002):** “Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review”, in: Journal of Accounting Research, Vol. 40 No. 3, S. 883-900.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2016):** “Disclose”, Ausgabe 1 2016, S. 61-68.

- PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2015A):** „Standard setting agenda“, in: <https://pcaobus.org/Standards/Documents/201512-standard-setting-agenda.pdf>, abgerufen: 31.3.2016.
- PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2015B):** „Docket 041: concept release on audit quality indicators“, in: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Pages/Docket041.aspx>, abgerufen: 31.3.2016.
- PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016A):** „Mission and vision“, in: <https://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, abgerufen: 14.4.2016.
- PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016B):** „About standards and the standard-setting process“, in: <https://pcaobus.org/Standards/Pages/About-Standards-and-Standard-Setting-Process.aspx>, abgerufen: 14.4.2016.
- PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD PCAOB (2016C):** „Firm inspection reports“, in: <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx>, abgerufen: 28.6.2016.
- RAAB-STEINER, ELISABETH / BENESCH, MICHAEL (2012):** „Der Fragebogen“, 3., aktualisierte und überarbeitete Auflage, Wien 2012.
- RUSSELL, JOSHUA / ARMITAGE, JACK (2006):** „Peer review effectiveness: an analysis of potential loopholes within the USA peer review program“, in: Managerial Auditing Journal, Vol. 21 No. 1, S. 46-62.
- SANWALD, RETO (2010):** „Revision und Revisionsaufsicht im System der Corporate Governance“, in: Leibfried Prof. Dr., Peter / Schäfer Dr., Dirk (2010): 25 Jahre Unternehmertum – Festschrift für Giorgio Behr, Zürich 2010.
- SANWALD, RETO (2014):** „Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften“, in: REPRAX, Nr. 1/14, S. 32-40.
- SCHNEIDER, ARMIN (2013):** „Fragebogen in der Sozialen Arbeit“, Opladen und Toronto 2013.

- SCHNEIDER, FRANK / STIRNIMANN, PASCAL (2008):** „Neues Zeitalter für Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften – Die Inspektion von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die RAB“, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 11/2008, S. 856.
- SCHNELL, RAINER / HILL, PAUL B. / ESSER, ELKE (2011):** “Methoden der empirischen Sozialforschung, 9., aktualisierte Auflage, München 2011.
- SCHREYÖGG, GEORG (1999):** „Organisation“, 3. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden 1999.
- SHANKAR, PREMILA GOWRI / TAN, HUN-TONG (2006):** „Determinants of audit preparers’ workpaper justifications“, in: The Accounting Review, Vol. 81 No. 2, S. 473-495.
- STANLEY, JONATHAN D. / DEZOORT, F. TODD (2007):** „Audit firm tenure and financial restatements: an analysis of industry specialization and fee effects“, in: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 26 No. 2, S. 131-159.
- STEFANI, ULRIKE (2002):** „Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen“, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2002.
- STEFANI, ULRIKE / ERNST, CARSTEN (2011):** „Führt ein Verbot von „Prüfung und Beratung aus einer Hand“ zu einem Anstieg der Anbieterkonzentration?“, in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 19/2011, S. 917-924.
- SUTTON, STEVE G. (1993):** „Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process“, in: Decision Sciences, Vol. 24 No. 1, S. 88-105.
- TAN, HUN-TONG / JAMAL, KARIM (2001):** “Do auditors objectively evaluate their subordinates’ work?”, in: The Accounting Review, Vol. 76 No. 1, S. 99-110.
- TAYLOR, MARK H. (2000):** “The effects of industry specialization on auditors’ inherent risk assessments and confidence judgements”, in: Contemporary Accounting Research, Vol. 17 No. 4, S. 693-712.
- TROTMAN, KEN T. / WRIGHT, ARNOLD M. / WRIGHT, SALLY (2009):** “An examination of the effects of auditor rank on pre-negotiation judgments”, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 28 No. 1, S. 191-203.

- UNIVERSITÄT ZÜRICH (UZH) (2016):** “Methodenberatung”, in: <http://www.methodenberatung.uzh.ch/de.html>, abgerufen: 2.6.2016.
- VAN OPIJNEN, MARTIJN / VAN DE POEL, KATRIEN / VANSTRAELEN, ANN (2011):** „Public oversight and audit quality: evidence from public oversight of audit firms in the Netherlands“, Working Paper, Maastricht University.
- VELTE, PATRICK (2011):** „Obligatorische Joint Audits als Qualitätsmultiplikator der Abschlussprüfung? – Eine kritische Würdigung zu den Reformvorschlägen des EU-Grünbuchs“, in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 20/2011, S. 948-952.
- VELTE, PATRICK (2012):** “Stärkung der Qualität der Abschlussprüfung durch die externe Rotationspflicht? – Eine Reflexion der empirischen Prüfungsforschung vor dem Hintergrund des Verordnungsentwurfs der EU-Kommission vom 30.11.2011“, in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 06/2012, S. 317-323.
- VON DER CRONE, HANS CASPAR / ROTH, KATJA (2003):** „Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung“, in: „Aktuelle Juristische Praxis“, Nr. 2/2003, S. 135.
- WALLACE, WANDA A. (1991):** „Peer review filings and their implications in evaluating self-regulation“, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 10 No. 1, S. 53-68.
- WILKS, T. JEFFREY / ZIMBELMAN, MARK F. (2004):** „Decomposition of fraud-risk assessments and auditors’ sensitivity to fraud cues“, in: Contemporary Accounting Research, Vol. 21 No. 3, S. 719-745.
- WOODLOCK, PETER / CLAYPOOL, GREGORY (2001):** “Your audit committee: how to cope with the end of the ‘rubber stamp’ era”, in: Journal of Corporate Accounting and Finance, Vol. 12 No. 4, S. 27-39.

Anhang

Anhang 1: Fragebogen



Universität
Zürich^{UZH}

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Eine empirische Untersuchung bei staatlich beaufsichtigten
Revisionsunternehmen

FRAGEBOGEN

Anmerkungen:

- Die vorliegende Umfrage wird vom Lehrstuhl für Accounting der Universität Zürich durchgeführt (unabhängig von der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB).
- Die Umfrage ist Teil eines Dissertationsprojekts, das sich mit den Auswirkungen der staatlichen Revisionsaufsicht auf die Prüfung befasst.
- Für das Ausfüllen des Fragebogens benötigen Sie maximal 10 bzw. 20 Minuten. Die Vollständigkeit Ihrer Antworten ist für die Auswertung sehr wichtig.
- Wir bitten Sie, die Fragen aufrichtig, gemäss Ihren persönlichen Erfahrungen zu beantworten. Es gibt keine richtigen oder falschen Antworten. Bitte wählen Sie, sofern nicht anders erwähnt, nur eine der möglichen Antworten.
- Bitte retournieren Sie den ausgefüllten Fragebogen mittels beiliegendem Rückantwortcouvert bis zum **24. Juni 2014**.
- Bei Rückfragen wenden Sie sich gerne an:

Corinne Jaeger Ort

corinne.jaeger@business.uzh.ch

+41 (0)44 634 29 75

- Aufgrund der elektronischen Auswertung des Fragebogens bitten wir Sie, die Antwortfelder jeweils vollständig auszufüllen und nicht anzukreuzen.

Beispiel:

richtig: ●

falsch: ✕

Vertraulichkeit:

Alle von Ihnen gemachten Angaben werden **streng vertraulich** behandelt. Sie dienen nur dem oben genannten Umfragezweck und werden Dritten ausschliesslich in anonymisierter und aggregierter Form zugänglich gemacht.



Universität
Zürich

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 2 von 10

A. Begriffe

- „**File Review**“: Stichprobenweise Überprüfung der Qualität der mandatsspezifischen Revisionsdienstleistungen der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB).
- „**Firm Review**“: Überprüfung der internen Prozesse und des internen Kontrollsystems zur Qualitätssicherung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die RAB.
- „**Peer Review**“: Gegenseitige Überprüfung der Qualität der mandatsspezifischen Revisionsdienstleistungen durch Konkurrenzunternehmen.
- „**Prüfqualität**“: Im Rahmen dieser Umfrage ist „Prüfqualität“ als der Grad der Einhaltung von Prüfstandards und weiteren gesetzlichen oder regulatorischen Vorschriften definiert.
- „**PS**“: Schweizer Prüfstandards.

B. Revisionsaufsicht

	Negativ --	Eher negativ -	Neutral 0	Eher positiv +	Positiv ++	Keine Angabe
1. Meine Einstellung zur RAB bei deren Einführung im Jahre 2007 war	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Heute ist meine Einstellung zur RAB	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Trifft überhaupt nicht zu --	Trifft eher nicht zu -	Trifft weitgehend zu +	Trifft voll und ganz zu ++	Keine Angabe
3. Ein Aufsichtssystem über die Wirtschaftsprüfung ist sinnvoll.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. Die staatliche Aufsicht wurde der Schweiz durch internationalen Druck aufgezwungen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. Ich würde eine sogenannte „Peer Review“ der staatlichen Aufsicht vorziehen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

C. Inspektionserfahrung

	Ja	Nein	Keine Angabe
6. War eines Ihrer Prüfmandate je Gegenstand einer <i>File Review</i> durch die US-Aufsichtsbehörde Public Company Accounting Oversight Board „PCAOB“?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. In wie viele *File Reviews* waren Sie bereits persönlich involviert?

- ☐ 1 – 2
 ☐ 3 – 5
 ☐ Mehr als 5

⇒ Bitte fahren Sie mit Frage D 8 auf Seite 3 fort.

- ☐ Noch keinen

⇒ Bitte fahren Sie mit Frage E 26 auf Seite 6 fort.

**D. RAB Inspektionsprozess – File Review**

Bitte beantworten Sie die folgenden Fragen aufgrund Ihrer persönlichen Erfahrung aus der Interaktion mit der RAB während der vergangenen File Reviews (Telefonate, persönliche Gespräche, Fragen, Anmerkungen und Berichterstattung seitens der RAB).

Für die Mehrheit der File Reviews...	Zu Schwach	Eher zu schwach	Angemessen	Eher zu stark	Zu Stark	Keine Angabe
	- -	-	0	+	++	
8. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Auftragsannahme und -fortführung (client acceptance and continuance) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf Identifikation und Reaktion auf Risiken , inkl. Wesentlichkeit (PS 300 - 330) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf Prüfungsnachweise (PS 500 – 530) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf geschätzte Werte (PS 540) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf dolose Handlungen („Fraud“, PS 240) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf den Einsatz von Experten und Konsultationen (i.S.v. PS 220) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
14. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Verwertung der Arbeit anderer (PS 600 – 620; Konzernprüfung, interne Prüfer, Sachverständige) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
15. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Qualitätssicherung (PS 220) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
16. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Prüfungsdokumentation (PS 230) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
17. war der Fokus, den das Inspektionsteam auf die Berichterstattung und Kommunikation (PS 260, 700 – 720) legte,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

*** Bitte fahren Sie mit **Frage D 18** auf **Seite 4** fort. ***



Universität
Zürich

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 4 von 10

	Zu kurz --	Eher zu kurz -	Angemessen 0	Eher zu lange +	Zu lange ++	Keine Angabe
18. Für die Mehrheit der <i>File Reviews</i> war die Zeit, die das Inspektionsteam für die Inspektion aufwendete,	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Trifft überhaupt nicht zu --	Trifft eher nicht zu -	Trifft weitgehend zu +	Trifft voll und ganz zu ++	Keine Angabe
Für die Mehrheit der <i>File Reviews</i>...					
19. verfügte das Inspektionsteam über angemessenes Fachwissen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
20. übte das Inspektionsteam konstruktive Kritik.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
21. war die vom Inspektionsteam geäußerte Kritik nachvollziehbar.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22. Wie hoch lag der Grad Ihrer Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle *File Reviews*)?

- ☐ < 25%
 ☐ 25 – 49%
 ☐ 50%
 ☐ 51 – 75%
 ☐ > 75%

23. In welchen Bereichen stimmten Sie **am wenigsten** mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik überein (*Mehrfachnennung möglich*)?

- ☐ Auftragsannahme (client acceptance and continuance)
- ☐ Identifikation und Reaktion auf Risiken
- ☐ Prüfungsnachweise
- ☐ geschätzte Werte
- ☐ dolose Handlungen
- ☐ Einsatz von Experten und Konsultationen
- ☐ Verwertung der Arbeit anderer (Konzernprüfung, interne Prüfer, Sachverständige)
- ☐ Qualitätssicherung
- ☐ Prüfungsdokumentation
- ☐ Berichterstattung und Kommunikation

*** Bitte fahren Sie mit **Frage D 24** auf **Seite 5** fort. ***



Universität
Zürich^{UZH}

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 5 von 10

	Ver- schlech- tert --	Eher ver- schlech- tert -	Nicht verän- dert 0	Eher verbes- sert +	Ver- bessert ++	Keine Angabe
24. Der RAB Inspektionsprozess hat sich in den vergangenen 5 Jahren	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

25. Falls eines Ihrer Mandate bereits Gegenstand einer *File Review* durch das PCAOB war: Wie beurteilen Sie das Vorgehen des PCAOB im Vergleich zur RAB hinsichtlich Effizienz und Nutzen?

*** Bitte fahren Sie mit **Frage E 26** auf **Seite 6** fort. ***



Universität
Zürich ^{UZH}

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 6 von 10

E. RAB Inspektionsprozess – Firm Review

Bitte beantworten Sie die folgenden Fragen aufgrund Ihrer Erfahrung aus den vergangenen Firm Reviews. Da sich die Fragen lediglich auf die Berichterstattung der RAB beziehen ist es nicht notwendig, dass Sie persönlich in den Firm Review involviert waren.

26. Von wie vielen Firm Reviews war Ihr Arbeitgeber / Ihr Prüfunternehmen bereits betroffen (inkl. Firm Reviews bei allfälligem früherem Arbeitgeber)?

- ☐ 1 – 2 ☐ 3 – 5 ☐ Mehr als 5
☐ Weiss nicht
☐ Noch keinen

⇒ Bitte fahren Sie mit Frage F 30 auf Seite 7 fort.

	Trifft über- haupt nicht zu	Trifft eher nicht zu	Trifft weit- gehend zu	Trifft voll und ganz zu	Keine Angabe
	--	-	+	++	
27. Für die Mehrheit der Firm Reviews war die vom Inspektionsteam geäußerte Kritik nachvollziehbar.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

28. Wie wurden Sie über die Ergebnisse des letzten Firm Review informiert (Mehrfachnennung möglich)?

- ☐ Per E-Mail ☐ In einem Workshop/Kurs
☐ In einer Präsentation ☐ Andere Form (bitte nennen):



29. Wie hoch lag der Grad Ihrer Übereinstimmung mit der vom Inspektionsteam geäußerten Kritik (durchschnittlich über alle Firm Reviews)?

- ☐ < 25% ☐ 25 – 49% ☐ 50% ☐ 51 – 75% ☐ > 75%

*** Bitte fahren Sie mit Frage F 30 auf Seite 7 fort. ***


F. Firmen- oder mandatsbezogene Auswirkungen der staatlichen Aufsicht

Die folgenden Aussagen beziehen sich, sofern nicht anders erwähnt, auf die Prüfung generell (in Erwartung einer zukünftigen Inspektion) und nicht nur auf die inspizierten Prüfmandate.

	Trifft über- haupt nicht zu	Trifft eher nicht zu	Trifft weit- gehend zu	Trifft voll und ganz zu	Keine Angabe
Durch die staatliche Aufsicht...	--	-	+	++	
30. wird die Prüfungsplanung zeitaufwändiger.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
31. hat sich die Zusammensetzung der Prüfungsteams verändert.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
32. wird die Prüfung im Gesamten zeitaufwändiger.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
33. erhöht sich der Zeitaufwand, der für die Erlangung von Prüfnachweisen aufgebracht wird.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
34. erhöht sich die Bereitschaft des Prüfungsteams zum Einsatz eines Experten oder zu Konsultationen .	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
35. erhöht sich der Zeitaufwand, der für die Qualitätssicherung aufgebracht wird.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
36. erhöht sich der Zeitaufwand, der für die Dokumentation der Prüfungshandlungen aufgebracht wird.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
37. reduziert sich das Risiko einer fehlerhaften Berichterstattung .	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
38. hat sich die <i>Prüfqualität</i> auf den inspizierten Prüfmandaten erhöht .	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
39. hat sich die <i>Prüfqualität</i> auf den inspizierten Prüfmandaten verschlechtert .	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
40. hat sich die <i>Prüfqualität</i> auf allen Prüfmandaten (firmenweit) erhöht .	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
41. hat sich die <i>Prüfqualität</i> auf allen Prüfmandaten (firmenweit) verschlechtert .	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
42. ist das Prüfungsteam weniger bereit, in strittigen Fragen Kompromisse mit dem Prüfkunden einzugehen.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
43. hat sich Ihre Position gegenüber dem Prüfkunden bei Meinungsverschiedenheiten verbessert.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
44. werden Sie in Ihrer Arbeit vermehrt unterstützt durch neue Arbeitshilfen (wie Checklisten, IT-Tools etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

*** Bitte fahren Sie mit **Frage G 45** auf **Seite 8** fort. ***



Universität
Zürich ^{UZH}

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 8 von 10

G. Branchenweite Auswirkungen der staatlichen Aufsicht

	Verringert	Eher verringert	Nicht verändert	Eher erhöht	Erhöht	Keine Angabe
Durch die staatliche Aufsicht...	--	-	0	+	++	
45. hat sich das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
46. hat sich die Attraktivität des Berufs des Wirtschaftsprüfers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
47. haben sich Ihre Haftungsrisiken als Firma	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

H. Angaben zur Person

48. Sind Sie bei PricewaterhouseCoopers AG, KPMG AG oder Ernst & Young AG angestellt?

- ☐ Ja ☐ Nein

49. In welchem Bereich sind Sie tätig?

- ☐ Audit ☐ Audit Financial Services ☐ Accounting Advisory
☐ Professional Practice ☐ Risk Management ☐ Anderer Bereich (bitte nennen):

✎ _____

50. In welcher Position sind Sie tätig?

- ☐ Partner ☐ Director ☐ Senior Manager
☐ Manager ☐ Assistant Manager ☐ Andere Position (bitte nennen):

✎ _____

*** Bitte fahren Sie mit **Frage H 51** auf **Seite 9** fort. ***



Universität
Zürich

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 9 von 10

	Ja	Nein	Keine Angabe
51. Hatte in der Vergangenheit das Resultat einer Inspektion für Sie persönlich positive Auswirkungen (z.B. Beförderung, Bonus)?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
52. Sind Ihnen in Ihrer Unternehmung Fälle von solchen positiven Auswirkungen bekannt?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
53. Hatte in der Vergangenheit das Resultat einer Inspektion für Sie persönlich negative Auswirkungen (z.B. Bonuskürzung, Mandatsentzug, Verwarnung, Suspendierung)?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
54. Sind Ihnen in Ihrer Unternehmung Fälle von solchen negativen Auswirkungen bekannt?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

55. Wie viele Jahre Berufserfahrung haben Sie in der Wirtschaftsprüfung? _____

56. Welche Grundausbildung brachten Sie mit, als Sie Ihre Arbeitsstelle in der Wirtschaftsprüfung antraten?

- ☐ Bachelor Universitätsabschluss
- ☐ Master Universitätsabschluss
- ☐ Bachelor Fachhochschulabschluss
- ☐ Master Fachhochschulabschluss
- ☐ Fachausweis für Treuhänder
- ☐ Doktorat
- ☐ Andere (bitte nennen): _____

57. Aus welchem Kulturkreis stammen Sie?

- ☐ Schweiz ☐ Westeuropa (übrige Länder) ☐ Balkan
- ☐ Osteuropa ☐ Nordamerika ☐ Zentral- und Südamerika
- ☐ Naher und Mittlerer Osten* ☐ Fernosten und Zentralasien ☐ Ozeanien
- ☐ Anderer (bitte nennen): _____

* Arabische Halbinsel, Levante sowie Irak, Iran und Türkei.

*** Bitte fahren Sie mit **Frage H 58** auf **Seite 10** fort. ***



**Universität
Zürich**^{UZH}

Lehrstuhl für Accounting

Staatliche Revisionsaufsicht in der Schweiz

Seite 10 von 10

58. Bitte geben Sie Ihr Geschlecht an.

☐ Männlich ☐ Weiblich

59. Welchen Jahrgang haben Sie? ✎ _____

Weitere Kommentare:

Ich danke Ihnen herzlich für die Teilnahme an der Umfrage und bitte Sie, diesen Fragebogen im beiliegenden Rückantwortcouvert zurückzusenden.

Bei Interesse an den Studienergebnissen bitte ich Sie, mich über corinne.jaeger@business.uzh.ch zu kontaktieren.

Lebenslauf

Persönliche Angaben

Corinne Jaeger Ort

Geburtsdatum: 29. Januar 1978

Ausbildung

10/2011-10/2016:	Doktoratsstudium an der Universität Zürich, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Lehrstuhl für Accounting
05/2004-09/2007:	Ausbildung zur Eidg. Dipl. Wirtschaftsprüferin
09/1998-12/2003:	Lizenziat Universität Zürich, Studienrichtung Betriebswirtschaftslehre

Berufserfahrung

Seit 08/2016:	Wissenschaftliche Mitarbeiterin, Finanzverwaltung Kanton Zürich
10/2011-06/2016:	Assistentin am Lehrstuhl für Accounting, Universität Zürich
12/2003-09/2011:	Manager Audit Financial Services, KPMG AG